

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CAROLINE WENDORFF

**O *BALANCED SCORECARD* COMO FERRAMENTA DE GESTÃO
ESTRATÉGICA: UM ESTUDO DE CASO PARA IMPLANTAÇÃO DO BSC NUM
ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE EM CURITIBA/PR**

CURITIBA

2016

CAROLINE WENDORFF

**O *BALANCED SCORECARD* COMO FERRAMENTA DE GESTÃO
ESTRATÉGICA: UM ESTUDO DE CASO PARA IMPLANTAÇÃO DO BSC NUM
ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE EM CURITIBA/PR**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Finanças.

Prof. Orientador: Akichide Walter Ogasawara

CURITIBA

2016

AGRADECIMENTOS

Este trabalho foi realizado com o apoio de várias pessoas, indispensáveis para a execução do mesmo, e, nesse sentido, surge a necessidade de retribuí-las pela caminhada conjunta que permitiu sua execução e conclusão.

Devo meus sinceros agradecimentos ao César Cristiano Menine Ribeiro, Íris Menine Ribeiro, Júlio César Gonçalves e José Paulo Tomás, gestores da OK Assessoria Contábil, por abrirem as portas da empresa e tornarem possível a realização deste estudo.

Agradeço também ao meu orientador, o Professor Akichide Walter Ogasawara, pela perfeição no ensino e dedicação ao trabalho. E também não poderia deixar de mencionar os professores Luciano Márcio Scherer, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Jackson Ciro Sandrini, Luiz Carlos de Souza, Mayla Cristina Costa, Antônio César Pitela, Romualdo Douglas Colauto, entre outros, que também são responsáveis por esse aprendizado que levarei por toda a vida. Foi incrível partilhar de seus ensinamentos na Graduação, e melhor ainda poder desfrutar de mais um pouco dessas experiências na Especialização.

Também me sinto grata pela amizade e companheirismo de meus colegas de turma, e, de forma especial, me refiro às amigas Carolina Ferreira de Albuquerque e Luciane da Cruz Rodrigues da Silva, por participarem ativamente com suas ideias e opiniões, por dividirem comigo suas preciosas tardes de sábado, por serem especiais e animadas, e por me fazerem evoluir com seus conselhos e orientações.

Outra pessoa importante nessa caminhada da qual não poderia me esquecer é do meu companheiro, Éltton Luiz Lara Dias, que esteve sempre me apoiando e me cobrando dos prazos, além de me ajudar na “logística” para chegar à faculdade, todo sábado de manhã. E pela paciência de sempre.

Por fim, agradeço à Universidade Federal do Paraná, que me permitiu viver essa experiência de estudar com profissionais ilustres e compartilhar um pouco dessa paixão pela contabilidade e pelas finanças.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível”.

(Charles Chaplin)

“O que não é medido não é gerenciado”.

(Kaplan e Norton)

RESUMO

O planejamento estratégico faz parte da rotina das empresas que entendem sua importância no processo gerencial. Porém, para se chegar à estratégia, faz-se necessário que os componentes da organização, tanto a alta administração, quanto os colaboradores, entendam plenamente os objetivos da organização e sua identidade empresarial, a qual pode ser resumida nas suas definições de missão, visão e valores. O conhecimento do ambiente em que se está atuando também é fundamental para a elaboração do planejamento estratégico, uma vez que fatores internos e externos à organização podem afetar os resultados esperados. Dessa forma, deve ser incluída a análise SWOT como parte da estratégia empresarial. Uma vez que o planejamento estratégico esteja consolidado, chega-se à construção do mapa estratégico e do Balanced Scorecard. O Balanced Scorecard tem por função traduzir a estratégia empresarial em um conjunto de métricas, permitindo a mensuração do desempenho da empresa através de indicadores e o acompanhamento dos mesmos através de metas previamente definidas pelos gestores. Considerando a relevância da avaliação do desempenho empresarial na gestão estratégica, o objeto deste estudo traz a proposta de criação de um modelo de Balanced Scorecard para uma empresa prestadora de serviços contábeis no município de Curitiba/PR, a fim de identificar os pontos de melhoria e acompanhar as ações necessárias para que sejam alcançados os objetivos estratégicos.

Palavras-Chave: *Balanced Scorecard*. Planejamento Estratégico. Escritório de Contabilidade. Indicadores de Desempenho. Mapa Estratégico.

ABSTRACT

Strategic planning is part of the routine of businesses that understand its importance on the managerial process. However, to reach the strategy, it is necessary that the organization's components, from the high administration to collaborators, fully comprehend the organization's objectives and its corporate identity which can be summarized by its mission, vision and values. Knowledge of the environment that one acts in, is also paramount to the strategic planning elaboration, once intrinsic and extrinsic factors to the organization may affect the expected outcomes. Therefore, a SWOT analysis must be included as part as the company's strategic planning. Once the strategic planning is consolidated, it reaches the construction of the strategic map and the Balanced Scorecard. The Balanced Scorecard translates the business strategy into a set of metrics, allowing the company's performance measurement through indicators and their respective analysis through managers previously defined goals. Considering the corporate performance evaluation relevance on strategic management, this study aims the proposal of creating a Balanced Scorecard model for an accounting service provider company on the city of Curitiba/PR, in order to identify topics pf improvement and trace the necessary actions to achieve the strategic goal.

Keywords: *Balanced Scorecard*. Strategic Planning. Accounting Office. Performance Indicators. Strategic Map.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Matriz SWOT	19
Figura 2 – Modelo de Estratégia Empresarial	21
Figura 3 – Integração entre as Perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	32
Figura 4 – Mapa Estratégico da OK Assessoria Contábil	43

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Sistemas de Medição do Desempenho das Décadas de 80 e 90	25
Quadro 2 – Planejamento Estratégico da OK Assessoria Contábil	42
Quadro 3 – Indicadores de Desempenho – OK Assessoria Contábil	45
Quadro 4 – Painel do <i>Balanced Scorecard</i> e situação atual da empresa	46
Quadro 5 – Metas e iniciativas do <i>Balanced Scorecard</i>	52

LISTA DE SIGLAS

BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CND	Certidão Negativa de Débitos
ROI	<i>Return on Investments</i>
EBITDA	<i>Earnings Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization</i>
SMD	Sistema de Medição do Desempenho

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 PROBLEMA DE PESQUISA	12
3 OBJETIVOS	13
3.1 Objetivo Geral	13
3.2 Objetivos Específicos	13
4 JUSTIFICATIVA	14
5 METODOLOGIA	14
6 A EMPRESA	15
7 REFERENCIAL TEÓRICO	15
7.1 A IDENTIDADE EMPRESARIAL	16
7.1.1 Definição de Missão, Visão e Valores	17
7.2 O DIAGNÓSTICO INSTITUCIONAL	18
7.2.1 Análise do ambiente (Matriz SWOT)	18
7.3 O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	19
7.3.1 O conceito de estratégia empresarial	20
7.3.2 Princípios das organizações focadas na estratégia	22
7.4 MONITORAMENTO DA ESTRATÉGIA	24
7.4.1 Balanced Scorecard	26
7.4.1.1 Breve Histórico (Contextualização) da Criação do BSC	26
7.4.1.2 Gestão Estratégica e o uso do <i>Balanced Scorecard</i>	29
7.4.1.3 Etapas da construção do mapa estratégico do BSC	30
7.4.1.3.1 Perspectiva Financeira	33
7.4.1.3.2 Perspectiva de Clientes	34
7.4.1.3.3 Perspectiva dos Processos Internos	37
7.4.1.3.4 Perspectiva do Aprendizado e Crescimento	38
8 O ESTUDO DE CASO	41
8.1 Planejamento Estratégico da Empresa	41
8.2 Objetivos Empresariais e Mapa Estratégico	43
8.3 Indicadores de Desempenho	44
8.3.1 Resultados Obtidos	46
8.4 Metas e Iniciativas	51

9 CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	62
ANEXOS	65
Anexo 1 – Modelo de Questionário de Satisfação dos Clientes	65
Anexo 2 – Modelo de Questionário de Satisfação dos Funcionários	69

1 INTRODUÇÃO

Se em 1997, data da publicação do livro “A Estratégia em Ação” dos renomados estudiosos de estratégia nas empresas Kaplan e Norton, já eram mencionados ambientes competitivos e complexos de negócios, hoje pode-se dizer que tais ambientes continuam igualmente competitivos, de forma que o conhecimento amplo do negócio se torna um diferencial no sucesso e perpetuação da companhia.

O *Balanced Scorecard*, ou Indicadores Balanceados de Desempenho, é uma metodologia de avaliação do desempenho desenvolvida nos anos 90 pelos professores da Harvard Business School, Robert S. Kaplan e David P. Norton, como uma forma mais abrangente de mensurar e acompanhar a gestão estratégica nas empresas. Esse modelo foi o resultado de anos de estudos para encontrar uma forma de avaliação menos obsoleta que a aplicada na época, baseada apenas nos indicadores contábeis e financeiros.

Conforme apresentado por Kaplan e Norton (1997, p. 2), o *Balanced Scorecard* (BSC) sintetiza a missão da empresa num conjunto abrangente de indicadores de desempenho, metas e planos de ação, os quais são integrados num sistema de avaliação que permite a medição e gestão estratégica, contemplando várias áreas da organização. A lógica do sistema proposto por Kaplan e Norton consiste na avaliação dos itens financeiros e não-financeiros dentro da entidade, ou ainda, os itens tangíveis e intangíveis. Para isso, são destacadas 4 perspectivas de avaliação: Financeiro, Mercadológico (ou dos Clientes), Processos Internos e do Aprendizado e Crescimento.

Como perspectiva financeira podemos citar os objetivos financeiros da empresa, que em sua essência seria a lucratividade, a qual pode ser medida pelo retorno sobre as vendas, retorno sobre o capital investido, margem de valor agregado, entre outras. Já na perspectiva do cliente, o foco é na geração de valor para os clientes, que podem ser medidos pela satisfação e retenção do cliente, captação de novos clientes ou pela lucratividade que estes apresentam para a empresa. Quanto aos processos internos, a entidade deve verificar quais os

processos críticos em que deve destinar sua atenção e quais deles terão maior impacto na satisfação do cliente e no sucesso dos objetivos financeiros. A quarta perspectiva do Balanced Scorecard, do aprendizado e crescimento, busca identificar a infraestrutura que a entidade necessita para gerar valor a longo prazo.

Note-se que o modelo de Avaliação do Desempenho do *Balanced Scorecard* não foca apenas na avaliação quantitativa, obtida através dos dados financeiros, mas também faz uma integração com itens qualitativos, a fim de englobar outros setores, tão fundamentais de serem avaliados na empresa.

Posto isto, a ideia central deste estudo é a melhoria do processo de gestão e acompanhamento do desempenho de uma empresa prestadora de serviços contábeis e financeiros, localizada no município de Curitiba/PR, a OK Assessoria Contábil. Com a finalidade de levantar os pontos deficientes e melhorar a gestão empresarial, a empresa busca uma metodologia que possa ajudá-la nessa questão.

É nesse contexto que, a partir dessa pesquisa, iremos apresentar uma proposta de implantação de um sistema de avaliação do desempenho – o Balanced Scorecard – para identificarmos os aspectos financeiros, de clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, visando o crescimento da entidade através do acompanhamento e mensuração de seus objetivos estratégicos.

2 PROBLEMA DE PESQUISA

A gestão empresarial é um processo necessário para verificar e acompanhar o desempenho das empresas, bem como os rumos que elas devem tomar para garantir o máximo aproveitamento dos recursos disponíveis, a fim de alcançar os objetivos estratégicos. O presente estudo visa à elaboração e implantação de um sistema de avaliação de desempenho que permita à empresa avaliar seus recursos disponíveis, e se os esforços empregados no negócio estão sendo suficientes para alcançar as metas empresariais. Entre as metodologias de avaliação do

desempenho disponíveis, optou-se pelo *Balanced Scorecard*, por se tratar de uma estrutura ideal para o negócio e porte da empresa objeto dessa pesquisa.

Diante da situação, a questão de pesquisa orientativa do presente estudo é a seguinte: **Como desenvolver uma proposta de utilização do *Balanced Scorecard* (BSC) para auxiliar na avaliação do desempenho de uma empresa de contabilidade em Curitiba/PR?**

3 OBJETIVOS

3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho monográfico é desenvolver uma proposta de utilização do *Balanced Scorecard* (BSC) para auxiliar na avaliação do desempenho de uma empresa do ramo contábil em Curitiba/PR.

3.2 Objetivos Específicos

Além do objetivo geral, apresentamos os objetivos específicos da pesquisa, a saber:

- a. Levantar os mecanismos de avaliação do desempenho já utilizados pela empresa;
- b. Verificar se a empresa possui claramente definida a sua estratégia empresarial e se a mesma é compartilhada por toda a organização;
- c. Identificar a missão, visão e valores da entidade, bem como seus pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças;
- d. Montar um mapa estratégico que reflita os objetivos estratégicos da entidade para nortear os procedimentos para a proposta de implantação do *Balanced Scorecard*;
- e. Desenvolver indicadores de avaliação do desempenho para as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento;

- f. Por fim, definir as metas a serem atingidas para cada indicador e as iniciativas para alcançá-las.

4 JUSTIFICATIVA

O projeto de pesquisa em questão se justifica pela necessidade de implantar uma ferramenta eficaz e completa para avaliação do desempenho em uma empresa do ramo da contabilidade, com sede localizada no município de Curitiba/PR.

Conforme contato anteriormente realizado com a diretoria da empresa, verificou-se que a mesma se encontra num processo de reformulação dos controles gerenciais, a fim de otimizar os resultados, proporcionar um melhor ambiente de trabalho para seus colaboradores, avaliar os processos internos e levantar os pontos de melhorias na prestação dos serviços aos clientes. Dessa forma, a proposta de aplicação do Balanced Scorecard como ferramenta auxiliar na avaliação do desempenho veio de encontro às necessidades da empresa, uma vez que apontará os pontos positivos e negativos da gestão, e indicará o rumo a ser tomado para que as ações empresariais sejam coerentes com os objetivos estratégicos da mesma.

5 METODOLOGIA

De acordo com o exposto por Beuren et al. (2009, p. 79), a metodologia para elaboração de um trabalho monográfico pode ser segregada em três tipologias: quanto à abordagem do problema, que abrange as pesquisas quantitativas e qualitativas; quanto ao objetivo, podendo ser exploratória, descritiva ou explicativa; e quanto aos procedimentos, como ocorre no caso da pesquisa de levantamento (ou *survey*), estudo de caso, pesquisa bibliográfica, pesquisa experimental, pesquisa documental e pesquisa participante.

Sabendo disso, pode-se afirmar que, a partir da ideia de proposta de implantação do Balanced Scorecard num escritório contábil em Curitiba/PR, a pesquisa será classificada quanto à abordagem do problema como qualitativa, uma

vez que não necessita de métodos estatísticos para análise e interpretação dos dados; com relação aos objetivos será uma pesquisa descritiva, uma vez que a intenção é descrever os procedimentos para implantação do Balanced Scorecard; quanto aos procedimentos, pode-se dizer que será um estudo de caso, justamente pelo fato da pesquisa ser aplicada em uma empresa, ou seja, é um caso isolado de estudo. Também podemos classificá-la como documental e bibliográfica uma vez que a análise e verificação de documentos da empresa, bem como da literatura disponível, é uma etapa indispensável para elaboração deste trabalho monográfico.

6 A EMPRESA

A OK Assessoria Contábil é uma empresa familiar especializada em serviços de contabilidade e gestão empresarial. Possui sua sede localizada em Curitiba/PR e uma filial em Matinhos/PR e conta com uma equipe de profissionais altamente qualificados e vasta experiência nas áreas de contabilidade, recursos humanos, consultoria empresarial e planejamento e gestão tributária, tendo iniciado suas atividades na década de 60.

A empresa possui um histórico de importantes serviços prestados a todos os setores econômicos, tendo em sua carteira uma diversidade de clientes, desde microempresas até organizações de capital aberto, atendendo tanto a empresas do ramo industrial, como a atividades de comércio e prestadores de serviços.

7 REFERENCIAL TEÓRICO

A contabilidade está presente no dia-a-dia das pessoas físicas e jurídicas como uma ferramenta necessária à tomada de decisões. Através dela podemos verificar a situação do patrimônio da entidade, analisar sua situação econômico-financeira, distinguir as melhores formas de captação ou investimento de recursos, entre outras funções.

Sendo um ramo de extensa quantidade de informações, tal como ocorre em outras áreas do conhecimento, a contabilidade possui divisões por assuntos, as quais podemos elencar a contabilidade gerencial, contabilidade de custos, contabilidade financeira, contabilidade internacional, entre outras divisões.

Entre os vários assuntos abordados na área de ciências contábeis destacamos o da contabilidade gerencial, que, conforme descreve Padoveze (2004, p. 39), “está relacionada com o fornecimento de informações para os administradores”. Dessa forma, nota-se que a contabilidade gerencial possui seu foco voltado para o setor responsável pela direção das operações da entidade, ou seja, para a administração.

Para aplicarmos os conceitos de contabilidade gerencial nas empresas existem diversas técnicas, voltadas para a informação que se pretende obter, ou para a situação que se deseja corrigir ou melhorar na empresa. Para tanto são utilizados indicadores financeiros, econômicos e patrimoniais, os quais devem ser acompanhados constantemente a fim de gerar valor para a empresa. De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 21), a empresa que não mede seus indicadores não possui controle gerencial.

Para que seja possível a empresa levantar um conjunto de indicadores de desempenho é preciso primeiramente ter uma estratégia definida, a qual informe qual é a situação atual da empresa, onde pretende-se chegar e quais os meios para alcançar essa meta. Portanto, é preciso que a entidade tenha claramente definida a sua identidade empresarial, o diagnóstico institucional e o planejamento estratégico, assuntos que serão abordados nos tópicos a seguir.

7.1 A IDENTIDADE EMPRESARIAL

De acordo com Kaplan e Norton (2008, p. 9), para que a empresa atinja um sistema integrado de gestão, o primeiro passo a ser dado é o desenvolvimento da

estratégia pelos gestores. Para que isso seja possível, antes deve ser explorado o conceito da identidade empresarial.

A identidade empresarial consiste no entendimento do propósito de criação e desenvolvimento de um empreendimento. Quando um grupo de pessoas decide abrir uma empresa, é necessário que alguns critérios sejam pré-estabelecidos para nortear o futuro do negócio, como qual será a atividade-fim, quais serão os sócios ou representantes legais, qual será o público-alvo, quais os recursos necessários para o desenvolvimento da atividade, entre outros.

Nesse sentido, é de extrema importância que os gestores tenham claramente definidas as ideias de missão, visão e valores, pois estes conceitos serão responsáveis por indicar os rumos que devem ser tomados, com a finalidade de atingir o objetivo a que se destina a entidade.

7.1.1 Definição de Missão, Visão e Valores

É preciso que a entidade tenha claramente definidos os conceitos de missão, visão e valores, para então elaborar sua estratégia de negócio.

Para Kaplan e Norton (1997, p. 24), a missão de uma empresa indica sua essência, o motivo de sua existência, qual seu público-alvo e o bem ou serviço que está oferecendo. Assim, a descrição da missão deve fornecer informações relativas ao seu propósito fundamental e descrever os objetivos para os quais os executivos e empregados estão voltados.

Os valores da empresa, por sua vez, abrangem os vetores que justificam as suas ações, ou seja, suas crenças, atitudes e caráter (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 39).

Já a visão traduz o futuro da empresa, o que se espera alcançar ou em que patamar se pretende chegar. A visão é o plano de ação que a entidade faz para os próximos períodos de sua existência. É a partir da definição de visão da entidade

que serão somados esforços e alinhadas as competências necessárias para atingir os objetivos estratégicos, devendo ser “voltada para o mercado e expressar como a empresa deseja ser vista pelo mundo” (KAPLAN; NORTON, 2008, p.40).

7.2 O DIAGNÓSTICO INSTITUCIONAL

No planejamento estratégico não basta apenas o conhecimento do que se pretende fazer, mas também é necessário entender o ambiente em que se está atuando, de forma a prever fatores que possam influenciar nos resultados esperados. Para isso, podemos recorrer à Matriz SWOT, a qual será apresentada a seguir.

7.2.1 Análise do ambiente (Matriz SWOT)

Para Kaplan e Norton (2008, p. 9), os gestores devem analisar as situações impostas pelo ambiente competitivo em que atuam, verificando as informações obtidas no ambiente interno (empresa), ambiente externo (político, econômico, social, tecnológico, ambiental e legal) e o progresso da estratégia existente. Para isso, pode ser utilizada a técnica da análise SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*, ou traduzido para o português, Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças), que engloba o ambiente interno à empresa ao levantar seus pontos fortes e pontos fracos, e o ambiente externo, ao verificar as oportunidades emergentes e as ameaças preocupantes ao negócio. A Figura 1 demonstra de forma mais didática a ideia da técnica de análise SWOT.

Figura 1 – Matriz SWOT

<u>MATRIZ SWOT</u>	Ajuda na conquista do objetivo estratégico	Atrapalha na conquista do objetivo estratégico
Ambiente Interno	Pontos Fortes (Strengths)	Pontos Fracos (Weaknesses)
Ambiente Externo	Oportunidades (Opportunities)	Ameaças (Threats)

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2008, p. 50)

A importância da utilização da matriz SWOT no processo da elaboração da estratégia consiste no resumo das questões-chave a serem consideradas pelos gestores e que podem impactar no desenvolvimento dos objetivos estratégicos. Essa análise permite, por exemplo, que os gestores se atentem aos pontos fortes para o aproveitamento de oportunidades e para a prevenção de ameaças, sem descuidar dos pontos fracos a serem superados pela estratégia (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 50).

7.3 O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Uma vez identificada a identidade empresarial e feito o levantamento dos fatores ambientais que possam influenciar na atividade-fim, é preciso elaborar o planejamento estratégico da organização. O planejamento estratégico abrange um conjunto de ações planejadas pela entidade a fim de atingir determinado objetivo, em um prazo previamente acordado entre os gestores (SANTOS, 2009, p. 7). Trata-se, dessa forma, de um plano de ação, com objetivos estratégicos, metas a serem atingidas e iniciativas a serem tomadas para o cumprimento da estratégia. Contudo, para entender o propósito do planejamento estratégico, é preciso, num primeiro momento, entender o conceito de estratégia, o qual será apresentado na sequência.

7.3.1 O conceito de estratégia empresarial

A palavra estratégia tem sua origem etimológica na área militar, derivando do termo grego *strategos* (junção das palavras *stratos*, que significa exército e *agein*, que significa liderar), que define de forma literária “o ofício de comandar o exército” (VIZEU; GONÇALVES, 2010, p. 6). A obrigação de cuidar de uma equipe de combatentes era de extrema responsabilidade e devia ser realizada por um chefe militar que possuísse habilidades excepcionais, suficientes para torna-lo o líder da corporação. Nesse contexto, trazendo o conceito grego para a realidade empresarial, pode-se dizer que a estratégia é a habilidade em gerenciar um empreendimento.

Atualmente, existem várias definições para a estratégia. Tavares (2000, p. 326 *apud* ANDREWS, 1977) afirma que a estratégia consiste na orientação dos objetivos e dos planos de ação para que a empresa consiga atingir as suas metas, previamente definidas nos seus conceitos de missão e visão. Em outra definição, a estratégia “representa um conjunto de escolhas que define a interface entre a organização e seu ambiente” (TAVARES, 2000, p. 327). Nesse sentido, as estratégias podem ser influenciadas pelo contexto histórico vivido pela empresa, e também por sua experiência e cultura organizacional.

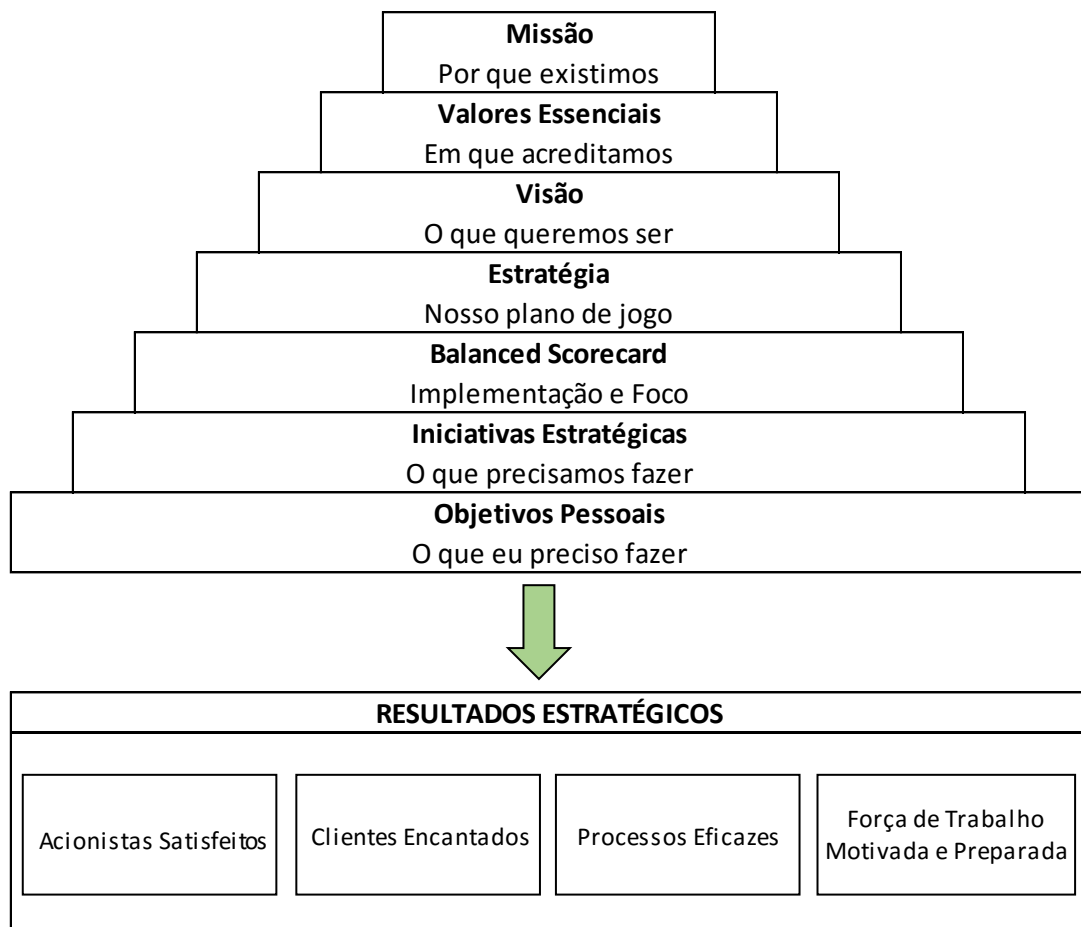
Quando falamos em estratégia, é comum lembrarmos do termo tática. E não é por acaso. A estratégia abrange as decisões táticas, e uma é diferenciada da outra a partir de sua abrangência, ou amplitude em que afeta a organização; o tempo que leva para ser atingido; e o alcance, conforme interpretação de Tavares (2000, p. 328).

A estratégia pode ser definida, no entendimento de Kaplan e Norton (1997, p. 155), como “um conjunto de hipóteses sobre causas e efeitos”.

Para Kaplan e Norton (2000, p. 84), a estratégia não deve ser um processo engessado e único, mas sim um componente gerencial dinâmico e composto por uma estrutura consistente, que reflita a missão da empresa, bem como os seus

valores e a sua visão de negócio. Essa integração entre a estratégia e a identidade empresarial pode ser verificada na Figura 2:

Figura 2 – Modelo de Estratégia Empresarial



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2000, p. 85)

Segundo Kaplan e Norton (2000, p. 20), a estratégia está para os recursos assim como a receita está para os ingredientes. Ou seja, ao preparar alguma refeição, segue-se uma lista de ingredientes, os quais obedecem uma ordem e um modo de preparo, e que geram no final um determinado alimento. Assim também

acontece com a estratégia empresarial, que se utiliza de recursos (financeiros, tecnológicos, humanos, entre outros) para que possa atender aos objetivos estratégicos da organização.

7.3.2 Princípios das organizações focadas na estratégia

No entendimento de Kaplan e Norton (2000, p. 12), a dificuldade das empresas não está na formulação da estratégia, mas sim na mensuração e acompanhamento das mesmas. Antigamente, demonstrativos contábeis, tais como balanço patrimonial e demonstração do resultado, já eram suficientes para o controle dos ativos tangíveis da instituição. Porém, a máxima da criação de valor e vantagem competitiva está sendo cada vez mais atribuída aos ativos intangíveis, na capacidade de geração de conhecimento e retenção de capital intelectual da organização, o que não pode ser facilmente mensurado. Sendo assim, a inclusão de fatores não-financeiros na estratégia empresarial é fundamental para ampliar a efetividade na avaliação do desempenho empresarial.

Dentre os inúmeros estudos realizados com empresas de variados setores econômicos e ramos de atividades, Kaplan e Norton (2000, p. 18) verificaram que grande parte dessas empresas atribuíram as melhorias em seus processos de gestão a dois fatores fundamentais: alinhamento e foco. E assim, com a aplicação desses dois fatores, chegou-se a um modelo de organização focada na estratégia, composto por cinco princípios, a saber:

- 1. Traduzir a estratégia em termos operacionais:** Para que a estratégia possa ser implementada, primeiramente ela precisa ser descrita. No contexto do *Balanced Scorecard*, a tradução da estratégia ocorre por meio da estruturação dos mapas estratégicos, dos indicadores de desempenho e dos *balanced scorecards*, que descrevem o processo de criação do valor a partir dos itens financeiros e não financeiros;
- 2. Alinhar a organização à estratégia:** Nas organizações é comum verificarmos a segregação dos departamentos de forma funcional, como

podemos citar os setores de vendas, compras, marketing, finanças, logística, e assim por diante. Cada departamento da empresa possui sua estratégia. Assim, na concepção do modelo de organização orientada para a estratégia, deve haver uma integração entre os setores, de forma a permitir a sinergia entre as estratégias para que “o todo exceda a soma das partes”;

3. **Transformar a estratégia em tarefa de todos:** Para obter o sucesso na execução da estratégia é imprescindível que toda a organização a conheça, possibilitando que suas ações sejam conduzidas de forma a contribuir no êxito da estratégia. Alguns gestores temem a disseminação de informações para toda a organização com receio de que dados sigilosos possam ultrapassar as barreiras da entidade, porém, é um risco que se corre. Todavia, talvez seja menos prejudicial correr este risco, do que possuir empregados que desconheçam o propósito de seus trabalhos;
4. **Converter a estratégia em processo contínuo:** Kaplan e Norton (2000, p. 26) utilizam a comparação de um navegador, que conduz à tripulação conforme a mudança dos ventos e das correntes, visando um melhor aproveitamento do percurso a ser utilizado para se chegar ao destino, ao processo contínuo que deve ser a definição de estratégia empresarial. A revisão da estratégia é fundamental para manter a competitividade da empresa. Portanto, surge daí a necessidade da organização em efetuar reuniões periódicas a fim de verificar uma possível alteração da estratégia conforme os rumos que a empresa deseja tomar. Destarte, pode-se inferir que a estratégia não é um processo estático, mas sim uma variável flexível e passível de alterações;
5. **Mobilizar a mudança por meio da liderança executiva:** A atuação dos gestores deve ser firme e vibrante no intuito de mobilizar toda a equipe para a mudança, que culminará na implantação da estratégia. Primeiramente, os esforços devem ser concentrados na criação do impulso pela mudança. Os gestores precisam demonstrar a toda a entidade a necessidade e a importância da mudança. O passo seguinte é a governança, que abordará as dificuldades na transição de um sistema desestruturado para uma estrutura focada no desempenho e no cumprimento da estratégia empresarial. E, por

fim, de forma lenta e gradual, haverá o desenvolvimento e consolidação do sistema gerencial estratégico.

Tais princípios foram evidenciados por Kaplan e Norton nos estudos direcionados à aplicação do Balanced Scorecard como ferramenta de avaliação do desempenho e gestão da estratégia empresarial em diversas organizações. Todavia, existem diversas técnicas de avaliação da performance empresarial, que auxiliam os gestores no diagnóstico das ações da organização, a fim de descobrir se as mesmas são coerentes com os objetivos estratégicos definidos no planejamento, e é sobre este assunto que será tratado no próximo tópico.

7.4 MONITORAMENTO DA ESTRATÉGIA

De acordo com Maia, Martins e Oliveira (2008, p. 129 *apud* HUDSON, SMART E BOURNE, 2001), “os sistemas de medição do desempenho devem estar alinhados com os objetivos estratégicos das companhias para que possam ajudar a manter e conquistar novos mercados, além de melhorar a maneira como os recursos são geridos”. Dessa forma, verifica-se que a estratégia por si só não é suficiente para que a entidade possa atingir os seus objetivos, mas o controle da estratégia é indispensável para descobrir se as iniciativas dos envolvidos no processo de gestão estão indo ao encontro dos objetivos empresariais. Esse controle pode ser efetuado por meio de ferramentas ou sistemas de medição do desempenho.

Para Sink e Tuttle (1993, p. 146), a justificativa para medir a performance empresarial consiste no apoio e aumento da melhoria e, para isso, é preciso saber o que medir e como medir.

Um sistema de medição do desempenho (SMD), na concepção de Maia, Martins e Oliveira (2008, p. 133 *apud* NEELY, 1998), tem por objetivo analisar a eficiência das ações tomadas pelos gestores por meio de informações que são coletadas, analisadas, classificadas, interpretadas e disseminadas pela organização. Ou seja, trata-se de um *feedback* das decisões tomadas pelos envolvidos no

processo gerencial e que impactaram de forma positiva ou negativa na execução da estratégia organizacional. Sink e Tuttle (1993, p. 146) entendem que o melhor sistema de mensuração da performance empresarial abrange:

[...] uma combinação adequada de qualitativo e quantitativo, subjetivos e objetivos, intuitivos e explícitos, físico e lógico, conhecido e desconhecido, passível de conhecimento e avaliação e não-passível de conhecimento, mente humana e ferramentas de suporte.

Existe uma gama variada de sistemas de medição do desempenho disponíveis na literatura e cada uma deve ser utilizada de acordo com as necessidades empresariais. Martins (1999, p. 74) relaciona uma série de propostas de modelos de SMD's das décadas de 80 e 90, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Sistemas de Medição do Desempenho das Décadas de 80 e 90

Modelo	Fonte
OPTIM - " <i>Operating Profit Through Time and Investment Management</i> "	Adaptado de Sullivan (1986)
Modelo para Medição do Desempenho	Santori e Anderson (1987)
Medida do Desempenho Integral da Manufatura	Son e Park (1987)
Matriz de Medição de Desempenho	Keegan et al (1989)
SMART - " <i>Performance Pyramid</i> "	Cross e Linch (1990); McNair et al (1990)
Sistema de Medição de Desempenho para Competição Baseada no Tempo	Azzone et al (1991)
Sistema de <i>Feedback</i> de Gestão do Desempenho	Graddy (1991)
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	Kaplan e Norton (1992)
Modelo para Medição do Valor Adicionado	Barker (1993)
Estruturas de Indicadores de Gestão	Muscat e Fleury (1993)
Sete Critérios do Desempenho	Sink e Tuttle (1993)
Medição do Progresso da TQM	Cupello (1994)
Matriz do Objetivo de Desempenho	Das (1994)
Desempenho Quantum	Hronec (1994)
<i>Performance Measurement Questionnaire</i> (PMQ)	McMann e Nanni (1994)
--	Rummler e Brache (1994)
--	De Ron (1995)
Modelo de Medição do Desempenho para Manufatura Classe Mundial	Kasul e Motwani (1995)
Sistema de Avaliação do Desempenho do Negócio	Lee et al (1995)
Modelo de Medição do Desempenho	Rose (1995)
Prêmio da Qualidade "Malcolm Baldrige"	Bernowski (1996), Best (1997) e Brown (1997)
Medição de Desempenho para Gestão por Processos	De Toni e Tonchia (1996)
Sistema de Medição de Desempenho Integrado	Bititci et al (1997)
Sistema de Medição de Desempenho Proativo	Daniels e Burns (1997)
Sistema de Medição de Desempenho Integrado e Dinâmico	Ghalayini et al (1997)
<i>Accountability Scorecard</i>	Nickols (1997)
<i>Strategic Scorecard</i>	Slater et al (1997)

Fonte: Adaptado de Martins (1999, p. 75-78)

Nesse sentido, conhecendo a relevância da estratégia na condução da gestão empresarial, da sua interpretação por parte de todos os colaboradores e do seu respectivo acompanhamento e mensuração, passa-se a entender, na sequência, o mecanismo e histórico de uma dessas ferramentas de avaliação do desempenho empresarial, que foi escolhida como objeto deste estudo: o Balanced Scorecard.

7.4.1 Balanced Scorecard

O Balanced Scorecard é um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia da entidade a longo prazo e alinha a missão e visão da empresa em quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento (KAPLAN E NORTON, 1997, p. 25).

Sendo uma ferramenta de suporte à avaliação do desempenho e da efetividade da aplicação da estratégia empresarial, o Balanced Scorecard permite que a estratégia seja descrita através de objetivos, metas e indicadores, os quais facilitam o entendimento da mesma por todos os colaboradores na empresa, validando, dessa forma, um dos princípios encontrados por Kaplan e Norton em seus estudos, ou seja, o de transformar a estratégia em tarefa de todos.

Sabendo da importância da utilização dessa ferramenta na gestão estratégica da empresa, será tratado a seguir o histórico da criação do BSC e as etapas para a elaboração do mapa estratégico do BSC.

7.4.1.1 Breve Histórico (Contextualização) da Criação do BSC

Em meados de 1990, os executivos David Norton e Robert Kaplan se reuniram para realizar um projeto denominado “Measuring Performance in the Organization of the Future”, que foi patrocinado pelo Instituto Nolan Norton, a unidade de pesquisa da KPMG.

A ideia deste projeto consistia em construir um mecanismo de avaliação do desempenho empresarial que não considerasse apenas variáveis contábeis e financeiras, o que entendiam ser obsoleto já nessa época, mas que incluísse também itens não-financeiros para quantificar de forma mais abrangente o desempenho das organizações. Essa alteração no sistema de mensuração do desempenho se mostrava necessária pois, de acordo com a opinião das empresas participantes do projeto, a dependência de medidas de desempenho baseada exclusivamente nos indicadores financeiros afetava de forma negativa a capacidade de geração de valor econômico das organizações (KAPLAN; NORTON, 1997, p. VII).

O projeto teve a participação de várias empresas de diferentes setores da economia, e, durante o ano de 1990, realizaram reuniões bimestrais, com a finalidade de elaborar uma nova ferramenta de avaliação do desempenho.

Após uma série de encontros e discussões, Kaplan e Norton, em conjunto com as empresas participantes do estudo, chegaram a um modelo de avaliação do desempenho denominado Balanced Scorecard. A proposta desse novo modelo era, na concepção de Kaplan e Norton (1997, p. VIII),

[...] refletir o equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazos, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrências (*lagging*) e entre as perspectivas interna e externa de desempenho.

Kaplan e Norton (2000, p. 7) afirmavam que as métricas financeiras amplamente utilizadas não supriam os gestores com as informações necessárias para avaliar as atividades criadoras de valor que se relacionavam com os ativos intangíveis da organização, tais como as habilidades, as competências dos colaboradores (capital intelectual), os bancos de dados e as tecnologias utilizadas, os processos operacionais eficientes, o relacionamento com os clientes e a fidelização dos mesmos, a imagem da empresa perante as esferas políticas, reguladoras e sociais, entre outros.

Assim, obedecendo à premissa de criar um mecanismo de avaliação de desempenho com medidas financeiras e não-financeiras, o Balanced Scorecard foi organizado de forma a analisar não somente uma, mas quatro perspectivas diferentes: a financeira, do cliente, processos internos e da inovação e aprendizado. Por meio de um conjunto de 20 a 25 indicadores segregados nas 4 dimensões do Balanced Scorecard tornava-se muito mais fácil de comunicar e implantar a estratégia. As medidas balanceadas se interligavam por uma série de causas e efeitos e, assim, indicavam como o investimento em capacitação dos colaboradores ou a preocupação com a satisfação do cliente poderiam afetar diretamente o objetivo principal das organizações, ou seja, a rentabilidade do seu negócio e o respectivo retorno financeiro.

Com o término da pesquisa, o que ocorreu em dezembro de 1990, Kaplan e Norton concluíram que o sistema equilibrado de medição da estratégia proposto por eles era viável e que a aplicação do mesmo traria incontáveis benefícios às empresas que passassem a adotar o modelo. Os resultados encontrados nesse projeto foram disseminados ao público através de artigos e posteriormente, mais precisamente em 1992, Kaplan e Norton lançaram seu primeiro livro, “O Balanced Scorecard como sistema de avaliação do desempenho. Mais tarde, Kaplan e Norton vieram a publicar outros livros como “Organização orientada para a estratégia”, “Mapas Estratégicos”, “Alinhamento” e “A execução premium”. Cada livro possuía como foco algum dos princípios das organizações orientadas para a estratégia – OOE’s.

O sucesso na aplicação do Balanced Scorecard como ferramenta de avaliação do desempenho nas empresas objetos do estudo levou ao interesse de outras companhias, o que consolidou o BSC como um sistema de gestão estratégica de tal sorte que alguns executivos mais arrojados o utilizavam não somente com a finalidade de esclarecer e comunicar a estratégia, mas também para gerenciá-la (KAPLAN; NORTON, 1997, p. IX).

7.4.1.2 Gestão Estratégica e o uso do *Balanced Scorecard*

Para que haja um controle mais efetivo das metas e resultados a serem perseguidos pela organização é indispensável que os gestores apliquem mecanismos de análise do desempenho empresarial para avaliarem se as ações realizadas pelos envolvidos no empreendimento estão ocorrendo de acordo com a estratégia. Fernandes e Berton (2005, p. 181) afirmam que o desenvolvimento de um sistema de medição dos objetivos estratégicos contribui sobremaneira para a efetividade da implementação das estratégias de melhoria da performance da organização, apontando as mudanças necessárias, mesmo que estas signifiquem alterações na cultura organizacional.

Conforme Atkinson et. al. (2000, p. 594), “o planejamento e a estratégia da empresa, que definem que relações devem ser desenvolvidas com seus funcionários, seus fornecedores e comunidade para ter êxito com seus clientes-alvo, definem o enfoque e o âmbito do balanced scorecard”. Com um conjunto de informações quantitativas e qualitativas, o BSC consegue indicar quais os pontos em que a organização deve melhorar para atingir a excelência em sua gestão. Sendo assim, nota-se que o Balanced Scorecard abrange as perspectivas mais relevantes no universo empresarial, que podem levar a empresa ao sucesso ou ao fracasso.

Várias empresas que tiveram a implantação do Balanced Scorecard como controle gerencial verificaram significativas melhoras em seu processo de gestão, de forma a facilitar a disseminação e entendimento da estratégia por toda a equipe, possibilitando que os objetivos estratégicos almejados pelos gestores fossem mensurados e avaliados. Entre os casos de sucesso na utilização do Balanced Scorecard como ferramenta de gestão estratégica e também alguns dos primeiros casos de adoção do BSC, Kaplan e Norton (2000, p. 14) citam a North America Marketing and Refining Division, da Mobil Oil Corporation; a Property & Casualty Division, da CIGNA Corporation; o Chemical Retail Bank; e a Rockwater Division, da Brown & Root Energy Services.

As organizações que tiveram a adoção do Balanced Scorecard na gestão estratégica atribuíram suas conquistas ao BSC. Em uma das cartas ao editor, da

Harvard Business Review, em março e abril de 1996, uma das empresas atendidas por Kaplan e Norton deixaram o seguinte comentário a respeito da aplicação do BSC: “ O *Balanced Scorecard* se tornou parte integrante de nosso processo de gestão da mudança. O *scorecard* nos induziu a olhar além dos indicadores financeiros e a concentrar a atenção nos fatores que criam valor econômico” (KAPLAN; NORTON, 2000, p. 17).

Pode-se inferir que o Balanced Scorecard contribui de forma positiva na gestão estratégica das empresas, uma vez que fornece subsídios para que as mesmas possam aplicar a estratégia e mensurar os resultados obtidos, com a finalidade de acompanhar se os objetivos estratégicos estão de acordo com as metas almejadas pela entidade. Uma vez que os objetivos estratégicos possam ser avaliados, a entidade consegue direcionar suas ações para o sucesso da estratégia empresarial.

7.4.1.3 Etapas da construção do Mapa Estratégico do BSC

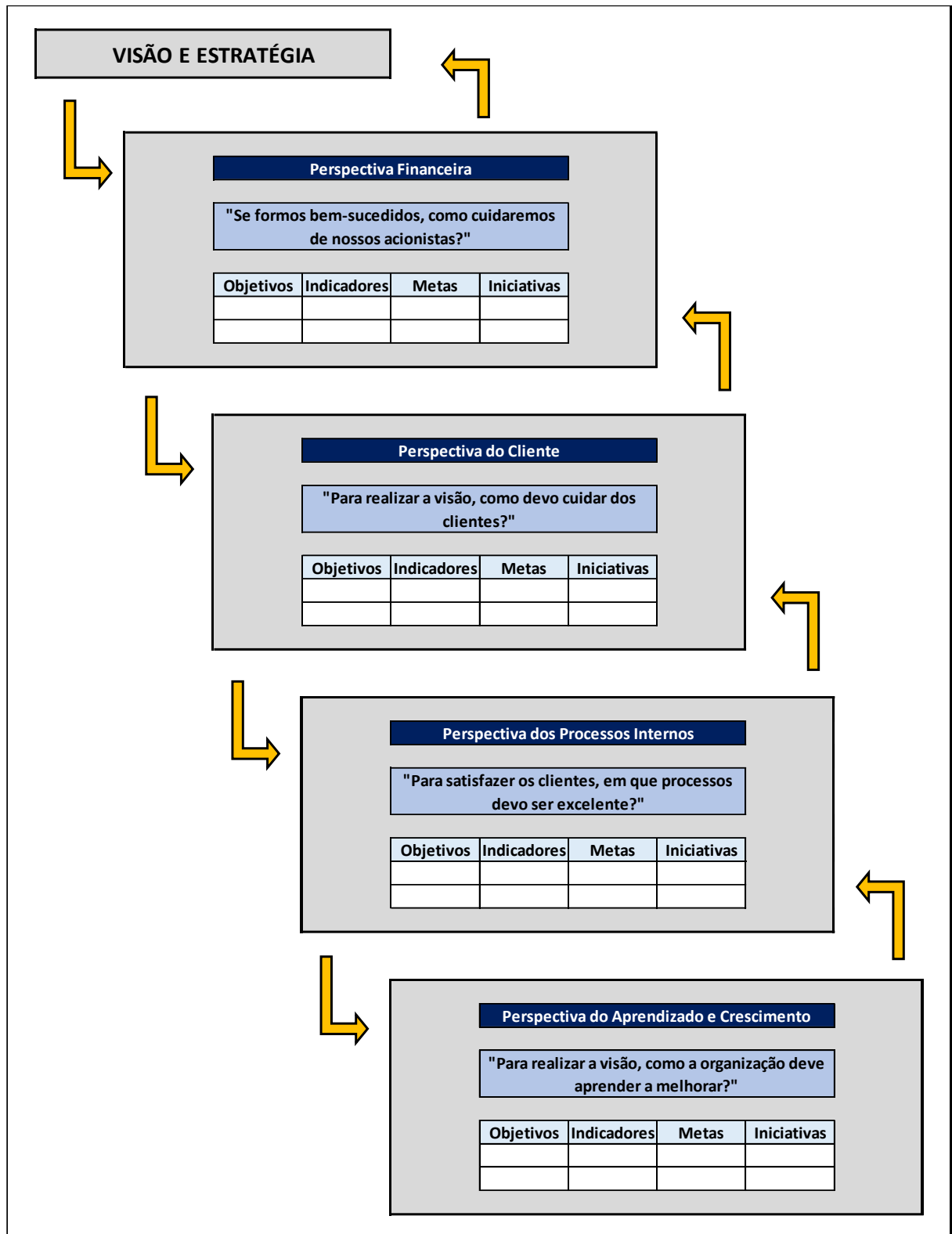
A estratégia é o ponto de partida do negócio, porém, como verificamos anteriormente, a estratégia precisa ser traduzida em termos que possam ser compreendidos por toda a organização. Assim, a etapa que sucede a criação da estratégia é a elaboração do mapa estratégico.

O mapa estratégico, segundo Kaplan e Norton (2008, p. 70), fornece uma estrutura que permite a integração das estratégias entre si, através de combinações verticais dos objetivos da organização, iniciando pela perspectiva dos processos e se conectando às perspectivas do aprendizado e crescimento, do cliente e financeira. Já para Rezende (2003, p. 106), o mapa estratégico formulado a partir das quatro vertentes do Balanced Scorecard, fornece a todos os participantes da empresa informações que permitem a cada um distinguir seu papel dentro da cadeia de geração de valor, e como ocorre a conexão das atividades visando um objetivo maior.

Nesse contexto, surge o conceito de temas estratégicos, que consistem na divisão coerente da estratégia em processos distintos, adaptados de forma a gerar valor para os clientes. Na definição de temas estratégico de Kaplan e Norton (2008, p. 85), podemos inferir que estes compõem os objetivos estratégicos da organização, os quais subdividem a estratégia em partes menores, de forma lógica, passíveis de compreensão e gerenciamento, e podem ser interligados numa relação de causa e efeito, nas quatro perspectivas do Balanced Scorecard. Ou seja, os mapas estratégicos auxiliam as empresas a enxergar a estratégia de forma coesa, integrada e sistematizada, traduzindo-a em hipóteses, objetivos, indicadores e metas específicas (KAPLAN; NORTON, 2000, p. 83-87).

Para melhor visualização da estrutura do Balanced Scorecard será apresentada a seguir a Figura 3, contendo as perspectivas propostas por Kaplan e Norton:

Figura 3 – Integração entre as Perspectivas do *Balanced Scorecard*



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2000, p. 89)

Uma vez compreendido o propósito da estruturação do mapa estratégico, é necessária a abordagem, de forma individualizada, das perspectivas no *Balanced Scorecard* para definição dos objetivos estratégicos que nortearão as ações da empresa, visando o sucesso da estratégia formulada pelos gestores.

7.4.1.3.1 Perspectiva Financeira

Para Rezende (2003, p. 99), “organizações que falham na geração de valor econômico tendem a sofrer migração de recursos e capital para seus competidores, ainda que sejam capazes de sustentar, por algum prazo, bom desempenho nas demais perspectivas”. De forma bem sucinta, Rezende nos mostra que o objetivo maior das empresas, senão a geração de lucro, é o retorno do investimento aos acionistas, opinião esta compartilhada também por Kaplan e Norton (2008, p.100), que acreditam que o objetivo maior de toda empresa é a criação de valor duradouro para os acionistas e demais partes interessadas.

A perspectiva financeira abrange os itens tangíveis da estratégia na forma de resultados, os quais são obtidos através da aplicação dos indicadores financeiros já conhecidos pelos gestores, como o retorno sobre o investimento ou ROI (*Return on Investment*), EBITDA (*Earning Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization*) ou margem líquida. Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 49), “qualquer medida selecionada deve fazer parte de uma cadeia de relações de causa e efeito que culminam com a melhoria do desempenho financeiro”. Dessa forma, entende-se que os objetivos estratégicos enquadrados na perspectiva financeira constituem a métrica fundamental no *scorecard*, mas também dependem de um conjunto de outros objetivos estratégicos para ser atingido.

Dentre os principais temas estratégicos utilizados na construção do mapa estratégico, considerando a perspectiva financeira, Rezende (2003, p. 100) destaca o crescimento da receita, aumento na produtividade, redução de custos e a aplicação de recursos em comparação aos investimentos realizados.

Em pesquisa desenvolvida junto a um escritório de contabilidade de Florianópolis, que relaciona a contribuição do Balanced Scorecard na gestão estratégica, Vieira e Petri (2014, p. 8) apontam como temas financeiros o aumento da rentabilidade e do faturamento da empresa. Observa-se que a utilização isolada desses indicadores seria insuficiente para formar uma avaliação robusta do desempenho empresarial, pois considera apenas os itens financeiros da entidade. Porém, não podemos excluir sua importância no mapa estratégico e no Balanced Scorecard, visto que se tratam dos objetivos maiores da organização, mas que dependem da execução de outros objetivos, presentes nas outras perspectivas do BSC, conforme apresentado a seguir.

7.4.1.3.2 Perspectiva de Clientes

De acordo com Rezende (2003, p. 100), a perspectiva dos clientes possui como foco a orientação da organização para os mercados e produtos que serão suas fontes de recebíveis, e, por sua vez, influenciarão no atendimento aos objetivos financeiros da empresa. O que significa dizer que a perspectiva de clientes, atrelada às outras, impacta diretamente nos objetivos financeiros da entidade. Uma empresa que possui clientes satisfeitos consegue expandir suas receitas simplesmente com a introdução da variável de marketing positivo, uma vez que os consumidores podem indicar a empresa a terceiros. Todavia, como tudo possui dois lados, da mesma forma, se a empresa não ficar atenta às necessidades dos clientes, estes podem acabar migrando para a concorrência em busca de produtos que atendam suas preferências.

Para mensurar os atributos da perspectiva de clientes, Kaplan e Norton (1997, p. 71) elencam um grupo de medidas essenciais, a saber:

- 1. Participação de Mercado:** Reflete a proporção de negócios que a empresa detém no mercado em que atua;

2. **Captação de Clientes:** Mede a quantidade de novos clientes de uma unidade de negócios, num determinado período de tempo, em valores relativos ou absolutos;
3. **Retenção de Clientes:** Identifica a proporção de clientes que mantiveram relacionamento contínuo com a empresa;
4. **Satisfação dos Clientes:** Mensura o nível de satisfação dos clientes a partir de mecanismos de pesquisa de desempenho dentro da proposta de valor oferecida pela organização;
5. **Lucratividade dos Clientes:** Mede o lucro líquido gerado por cliente ou grupo de clientes.

Além das variáveis ligadas diretamente ao cliente, também existem aquelas que influenciam de forma indireta na avaliação do desempenho pela ótica do consumidor, que seriam os atributos dos produtos e serviços (tempo de entrega, qualidade e preço), o relacionamento com os clientes (pós-vendas, atendimento e garantias) e a imagem e reputação da empresa perante o mercado (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 77). Esses atributos poderiam também ser enquadrados em qualquer outra perspectiva do BSC.

No atributo dos produtos e serviços, a organização deve buscar entender a necessidade do cliente no que diz respeito ao fornecimento de bens ou serviços, analisando se o seu público-alvo possui como fator motivador para o consumo o preço competitivo ou o diferencial dos produtos em relação à concorrência. Ou ainda, se o fator crítico para a escolha do fornecedor fosse a agilidade e cuidado na entrega. Por exemplo, certas pessoas preferem adquirir produtos através da Internet, devido à agilidade no processo, a redução do preço do bem em comparação à sua aquisição em loja física e também pela comodidade de efetuar a compra no conforto de casa. Nesse sentido, empresas que possuem essa funcionalidade acabam ganhando um nicho de mercado e obtendo destaque perante as outras entidades que não possuem esse tipo de negociação.

Já no atributo de relacionamento com o cliente, verificamos que este pode ser outro diferencial que possibilita a alavancagem das vendas e retenção/fidelização do

cliente. Atribuindo a máxima de que “a primeira impressão é a que fica” aos negócios, verificamos que muitas empresas que focam seus esforços no excelente atendimento aos clientes, e fazem disso sua estratégia de vendas, acabam por se destacar no mercado, uma vez que cliente bem atendido pode ser um forte indício de cliente contínuo. Outra forma de encantar os clientes é a atenção no pós-vendas, com uma política de garantias e trocas que venha de encontro às necessidades do consumidor. De acordo com os estudos de Kaplan e Norton (1997, p. 83) com a empresa Kenyon Stores, chegou-se à conclusão de que os fatores críticos para uma experiência de compra perfeita seriam os seguintes:

1. Lojas com ótima aparência e estilo moderno;
2. Recepção do cliente por funcionários de boa aparência, bem vestidos e sorridentes;
3. Clara divulgação das promoções especiais;
4. Funcionários com conhecimento considerável do produto que estão oferecendo;
5. Clientes lembrados pelo nome;
6. Agradecimentos e convites para retorno à loja.

Sendo assim, é possível identificar a integração entre as perspectivas do Balanced Scorecard, uma vez que para atingir a excelência no atendimento a empresa precisa dispor de funcionários qualificados, ou seja, é indispensável a verificação dos processos internos e do aprendizado e conhecimento para que haja o atendimento singular aos clientes.

Por fim, no entendimento de Kaplan e Norton (1997, p. 80), a imagem e reputação da empresa no mercado é um fator determinante na perspectiva de clientes, considerando que a publicidade e qualidade dos produtos oferecidos constituem os valores intangíveis que atraem os clientes para a empresa.

Vieira e Petri (2014, p. 8) consideraram como objetivo estratégico da perspectiva do consumidor a satisfação do cliente, a prospecção de novos clientes e a fidelização dos atuais, bem como o cumprimento de prazos solicitados. Este último objetivo poderia ser enquadrado também na perspectiva dos processos internos.

7.4.1.3.3 Perspectiva dos Processos Internos

Considerando a vertente dos processos internos, a geração de valor pode ser resumida em quatro elementos: inovação, atendimento ao cliente, operações e logística e regulação e ambientalismo (REZENDE, 2003, p. 102).

Para Kaplan e Norton (1997, p. 97), “na perspectiva dos processos internos da empresa, os executivos identificam os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas”. Assim, os processos internos são a bússola orientadora do sucesso da estratégia empresarial, pois definem os rumos que a empresa deve tomar e como esta deve agir diante das situações para alcançar a excelência no mercado. É muito comum, nessa perspectiva, as organizações focarem na melhoria dos processos operacionais já existentes, porém, também é importante levar em consideração o desenvolvimento de soluções para as necessidades atuais e futuras dos consumidores, investindo na inovação e no mix de produtos e serviços.

Entre os atributos identificados que possuem impacto nos processos internos, Kaplan e Norton (1997, p. 101) destacam três que, segundo eles, são os processos principais e podem ser adaptados a qualquer negócio. São eles: inovação, operações e serviço pós-venda.

No processo de inovação, a empresa busca identificar junto ao mercado o que se espera de determinado produto ou serviço, a fim de atender de forma exemplar a necessidade e as expectativas do consumidor, que ocorre por meio da criação de novos produtos e serviços.

O processo operacional, por sua vez, é o foco principal das empresas, considerando que é de comum interesse a redução de custos de produção, a eficiência na logística e a excelência no processo de produção ou execução do bem ou do serviço.

O terceiro estágio da perspectiva dos processos internos levantado por Kaplan e Norton, do serviço pós-venda, constitui importante ferramenta para

conquista do cliente. Como objetivos de implantação/alteração no processo de pós-vendas podemos citar a assessoria prestada pela empresa na correta utilização do produto; o rápido retorno no caso de possíveis insatisfações com relação a alguma característica do bem; a disponibilização de trocas e garantias na hipótese de falha ou mau funcionamento do item; a avaliação do serviço prestado ou do bem adquirido por meio de canais de atendimento via telefone ou internet; entre outros mecanismos.

Como atributos da perspectiva interna, podemos citar também a redução no tempo de serviço, a eliminação de desperdícios, o controle dos processos em andamento e a melhoria na comunicação entre os setores (VIEIRA; PETRI, 2014, p. 8). Note-se que os dois primeiros atributos estão vinculados ao objetivo maior de redução dos custos, ao passo que os dois seguintes estão atrelados à melhoria no processo operacional, porém ambos com a finalidade de obter um panorama da empresa no que diz respeito aos seus processos internos, que possibilitam a geração de valor aos clientes e aos acionistas.

7.4.1.3.4 Perspectiva do Aprendizado e Crescimento

Tendo abordado as perspectivas financeira, de clientes e dos processos internos, agora precisamos entender sobre a dimensão que fundamenta a estratégia: a perspectiva do aprendizado e conhecimento. No entendimento de Rezende (2003, p. 103), a vertente do aprendizado e conhecimento “proporciona a identificação dos ativos intangíveis necessários ao exercício pleno das atividades organizacionais e das relações com os consumidores”.

É de senso comum que toda empresa necessita de uma estrutura básica para o seu funcionamento. Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 106), as necessidades básicas empresariais para a execução da sua missão consistem nas competências estratégicas, tecnologias aplicadas e o clima para o desenvolvimento da atividade-fim.

As competências estratégicas são traduzidas num conjunto de habilidades e conhecimentos estratégicos que possibilitam que os colaboradores entendam e apliquem a estratégia. Essa categoria está fortemente ligada à capacitação dos funcionários, e, por sua vez, pode influenciar na produtividade, retenção e satisfação dos mesmos. Para exemplificar essa situação tomemos como base uma empresa prestadora de assessoria e consultoria em temas ligados ao direito empresarial. Para fazer o diagnóstico dos clientes e propor soluções para seus problemas, é preciso que o funcionário tenha pleno conhecimento da situação em que está atuando, que pode ser adquirido por meio de treinamentos, pesquisas e compartilhamento de informações entre a equipe. Uma vez que o funcionário esteja apto para avaliar os problemas da empresa, ele o fará com muito mais eficiência e segurança. Isso acaba refletindo na produtividade deste funcionário e também na satisfação do mesmo, por se sentir valorizado pelo investimento que a empresa fez em seu treinamento e especialização, além de contribuir como peça fundamental para o alcance do objetivo maior da entidade para a qual trabalha.

Considerando as competências necessárias aos funcionários para o correto desempenho de suas funções, Kaplan e Norton (2008, p. 155) indicam três condições que conduzem ao entendimento e aplicação da estratégia empresarial, conforme seguem:

Conhecimento é o que a pessoa sabe, compreensão conquistada por meio da educação e da experiência. Significa o domínio de um campo de estudo, de uma profissão, de uma disciplina técnica ou de uma área de expertise concentrada.

Habilidade é o conhecimento de *como* fazer algo de maneira consistente e eficaz, como operar um equipamento complexo, executar uma auditoria, desenvolver plano financeiro para um cliente, facilitar uma reunião ou fazer uma visita de vendas.

Valores são comportamentos, traços e motivações com que as pessoas executam suas tarefas. Os valores podem ser descritos como focados nos clientes, pragmáticos, inovadores ou voltados para determinado objetivo.

Como grupo de medidas essenciais para os funcionários, podemos destacar a satisfação dos funcionários, a retenção dos mesmos e a produtividade gerada pelos colaboradores (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 134).

Ainda no que diz respeito aos funcionários, existe a categoria do clima para o desenvolvimento da atividade-fim, que pode ser vinculada à motivação da equipe, ao *empowerment* e ao alinhamento. Kaplan e Norton (1997, p. 142) são enfáticos ao mencionar que a motivação é um fator crucial para que os funcionários contribuam da melhor forma para o sucesso organizacional, assim como a liberdade para decidir ou agir em situações que dependem dos mesmos. Assim, uma vez que os empregados estejam alinhados à estratégia empresarial, preparados para colocá-la em prática e motivados pela perspectiva de sucesso empresarial, culminando com um plano de incentivos ou recompensas pelo desempenho favorável, pode-se concluir que a empresa alcançará um desempenho desejável, impactando positivamente nas outras dimensões do Balanced Scorecard.

Por fim, no que diz respeito às tecnologias aplicadas, é indispensável que a organização conte com uma infraestrutura adequada à sua estratégia, como sistemas de informação, redes e bancos de dados apropriados e regulados, de forma a atender às necessidades de gerenciamento das informações estratégicas da mesma. Nessa categoria se enquadram também os maquinários utilizados na produção ou execução do bem ou serviço. Um conjunto de ferramentas obsoletas levam à desvalorização do produto, que pode levar ao descontentamento do consumidor e influenciar de forma negativa na demanda pelo produto e, conseqüentemente, na rentabilidade da empresa. Em contrapartida, os investimentos em novas tecnologias capazes de melhorar os processos internos acabam agregando maior valor ao produto e, por sua vez, alavancam as vendas e projetam o aumento na demanda.

8 O ESTUDO DE CASO

O presente estudo foi realizado num escritório de contabilidade de Curitiba/PR, conforme apresentado anteriormente. Para a execução do mesmo foram necessárias algumas reuniões com os gestores da empresa, os quais se mostraram extremamente solícitos, atendendo prontamente todas as dúvidas ou questionamentos que iam surgindo ao longo do tempo. Também foram encaminhados alguns questionários, a fim de levantar o planejamento estratégico e os objetivos empresariais que serviram de base para a elaboração desta proposta de Balanced Scorecard.

Ressalta-se que a empresa não possui, até o presente momento, nenhum controle relativo à análise do desempenho e medição da estratégia empresarial. Contudo, devido a um processo de reformulação dos papéis gerenciais, a organização entendeu a necessidade de possuir alguma metodologia que a permita acompanhar se a estratégia está sendo efetivamente aplicada e quais as ações influenciam de forma positiva ou negativa no desempenho empresarial.

Posto isto, serão apresentados a seguir o resultado das informações colhidas junto à empresa no que diz respeito ao seu planejamento estratégico, seus objetivos e metas empresariais, e as iniciativas ou ações necessárias ao atendimento dos objetivos estratégicos.

8.1 Planejamento Estratégico da Empresa

Para viabilizar a elaboração do Balanced Scorecard, primeiramente é necessário entender o propósito a que a empresa se destina, suas aspirações quanto ao futuro e o ambiente em que ela está inserida, conceitos estes que se apresentam através do seu planejamento estratégico. Dessa forma, através de formulário encaminhado aos gestores da empresa estudada, obtivemos suas definições de missão, visão e valores, e também dos fatores internos e externos que

influenciam, na ótica dos gestores, diretamente no negócio da empresa, as quais apresentamos no Quadro 2.

Quadro 2 – Planejamento Estratégico da OK Assessoria Contábil

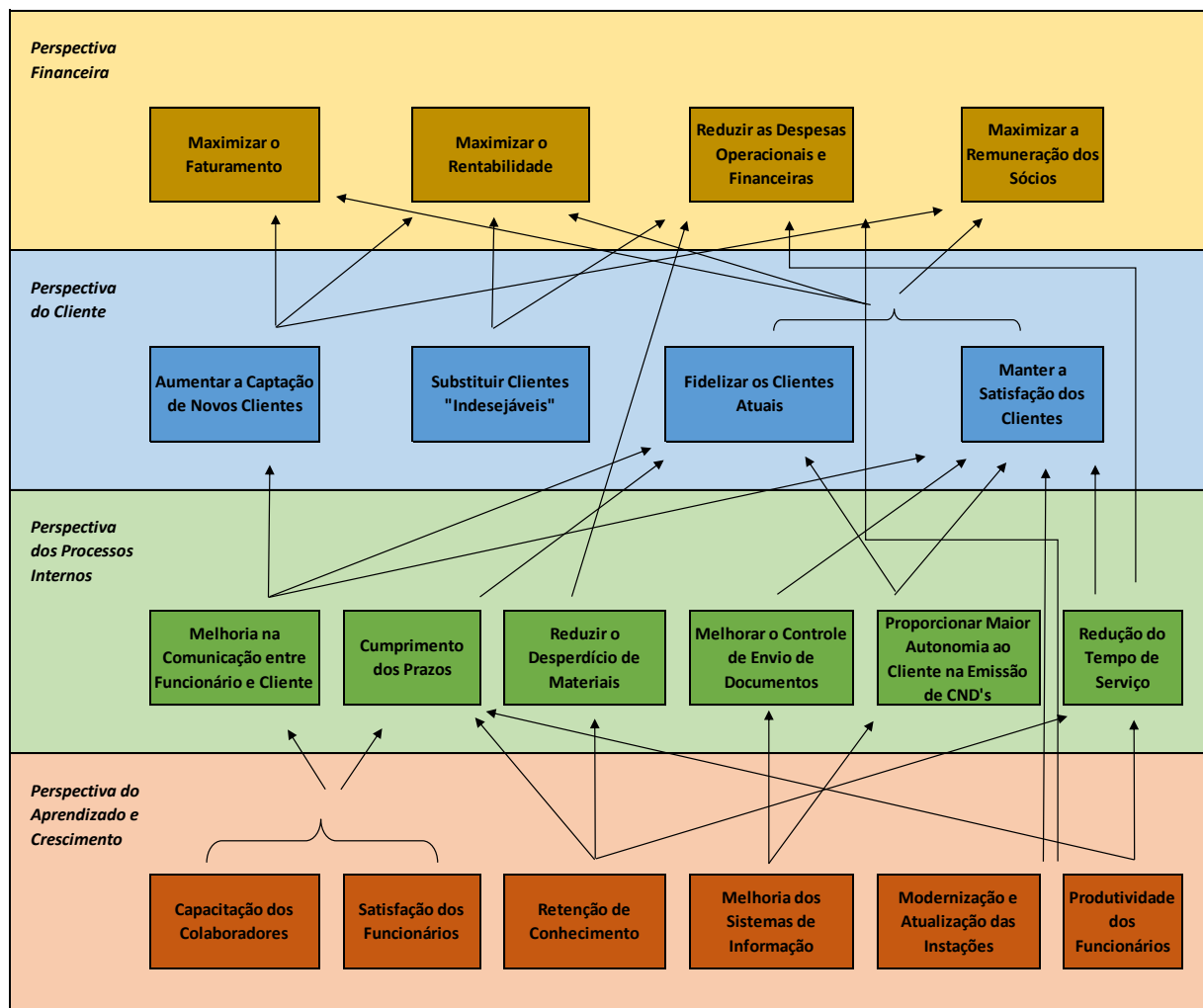
Área de atuação	Prestação de serviços de contabilidade, recursos humanos, escrituração e assessoria fiscal, planejamento tributário, assessoria e consultoria em gestão empresarial.	
Identidade Empresarial	Missão	"Prestar serviços de assessoria e consultoria contábil, fiscal e trabalhista com excelência, agilidade e precisão."
	Visão	"Ser, em nosso segmento, uma empresa respeitada, valorizada e que sejamos referência para o mercado."
	Valores	"Nosso valores são: Compromisso, Respeito, Ética, Honra, Dignidade, Pró-atividade, Senso de Equipe e Profissionalismo."
Diagnóstico Institucional (Análise SWOT)	Pontos Fortes	Cordialidade junto aos clientes; Foco na necessidade dos clientes; Resposta rápida ao diversos questionamento dos clientes; Investimento em treinamento e especialiação dos funcionários; Pró-atividade por parte dos gestores; Aprimoramento nos sistemas de gerenciamento do envio de documentos e guias aos clientes (controles internos); Investimento em novas ferramentas de TI para otimizar os processos internos; Melhoria das instalações para melhor atendimento ao cliente; Capacitação dos gestores; Atenção às alterações na legislação pertinente à atividade.
	Pontos Fracos	Falta de comprometimento da equipe; Desatenção na execução de algumas tarefas; Ausência de preocupação por parte do colaborador com as rotinas da empresa, gerando atrasos e multas; Falta de envolvimento e pró-atividade da equipe; Gestores executando atividades operacionais em virtude da ausência de representantes dos departamentos capacitados para o atendimento ao cliente.
	Oportunidades	Participação em reuniões de negócios com empresas do setor, visando a disseminação dos serviços oferecidos; Realização de palestras e workshops a fim de ampliar a gama de serviços; Competitividade no mercado devido à constante atualização profissional; Crescimento na crise através do diferencial no serviço executado; Aumento dos mecanismos de fiscalização por parte dos municípios, estados e União, de forma que as empresas necessitem cada vez mais de um profissional contábil eficiente que possa auxiliar no cumprimento das obrigações acessórias exigidas pelo fisco.
	Ameaças	Aviltamento dos honorários praticados pela concorrência; Enorme quantidade de prestadores de serviços da área (forte concorrência); Desvalorização do serviço do profissional contábil; Vinculação do contador exclusivamente como um membro fiscalizador do cumprimento das obrigações para com os órgão públicos (fisco); Inadimplência dos clientes devido à crise econômica instalada.

Fonte: Elaborado pela autora (2016)

8.2 Objetivos Empresariais e Mapa Estratégico

Uma vez estruturado o planejamento estratégico, o próximo passo é a construção do mapa estratégico, o qual deve apontar os objetivos estratégicos da entidade e sua interligação, de forma a facilitar o entendimento por todos os componentes da organização. Considerando os dados obtidos junto aos gestores da OK Assessoria Contábil, apresentamos a seguir os objetivos empresariais reunidos no mapa estratégico da empresa, agrupado conforme a proposta das quatro perspectivas geradoras de valor do Balanced Scorecard.

Figura 4 – Mapa Estratégico da OK Assessoria Contábil



Fonte: Elaborado pela autora (2016)

Ao analisar os objetivos estratégicos e a integração dos mesmos no mapa estratégico da empresa objeto deste estudo, percebe-se que, em regra geral, certos objetivos contribuem para a ocorrência do outro. Por exemplo: O funcionário que se encontra plenamente capacitado para o exercício de suas funções provavelmente possui preparo suficiente para comunicar-se de forma excepcional com o cliente. Por sua vez, um cliente que tenha sido bem atendido, mantém relacionamento contínuo com a empresa e pode indicar outros clientes, aumentando dessa forma o faturamento da empresa.

8.3 Indicadores de Desempenho

Os indicadores de desempenho constituem a parte mensurável do Balanced Scorecard pois se baseiam nos objetivos formulados e destacados no mapa estratégico para converter o desempenho da organização em números, absolutos ou relativos, permitindo assim que os gestores possam estabelecer metas e acompanhar se a empresa está indo de encontro às suas estratégias. Sendo assim, tendo construído o mapa estratégico, e, portanto, o direcionador da estratégia empresarial, serão apresentados, na sequência, os indicadores de desempenho que acompanham os objetivos empresariais, conforme pode ser verificado no Quadro 3.

Quadro 3 – Indicadores de Desempenho – OK Assessoria Contábil

Perspectivas	Objetivos Estratégicos	Nº	Indicador
FINANCEIRA	Maximizar o Faturamento	1	Varição do Faturamento (Faturamento em X2 - Faturamento em X1) / Faturamento em X1
	Maximizar a Rentabilidade	2.1	Retorno sobre os Investimentos - ROI (Lucro Líquido em X1 / Patrimônio Líquido em X1)
		2.2	Percentual de Inadimplência (Inadimplência em X1 / Receitas Totais em X1)
	Redução das Despesas Operacionais e Financeiras	3.1	Impacto das Despesas Operacionais em Relação à Receita Bruta (Despesas Operacionais em X1 / Receita Bruta Total em X1)
		3.2	Impacto das Despesas Financeiras em Relação à Receita Bruta (Despesas Financeiras em X1 / Receita Bruta Total em X1)
CLIENTES	Captação de Novos Clientes	4	Quantidade de novos clientes em relação ao período anterior
	Substituição de Clientes "Indesejáveis"	5	Quantidade de clientes "indesejáveis" em relação à quantidade de clientes totais
	Fidelização do Cliente	6	Quantidade de pessoas físicas ou jurídicas que deixaram de ser clientes no período
	Satisfação do Cliente	7	Média das Notas da Pesquisa de Satisfação: \sum das notas obtidas / quantidade de pesquisas respondidas
PROCESSOS INTERNOS	Cumprimento de Prazos das Obrigações Fiscais	8	Nº de prazos não atendidos no período
	Redução no Desperdício de Materiais	9.1	Nº de documentos reimpressos no período
		9.2	Tempo de duração do toner no período / Tempo de duração do toner esperado
	Controle de Envio de Documentos	10	Percentual de confirmações de recebimento de documentos por parte dos clientes
	Melhoria na Comunicação entre Funcionário e Cliente	11	Nº de solicitações atendidas pelos funcionários / Nº total de solicitações de informações pelos clientes
	Autonomia do Cliente para emissão de CND	12	Quantidade de clientes que já utilizam a ferramenta Sage CND / Quantidade total de clientes
APRENDIZADO E CRESCIMENTO	Redução no Tempo de Serviço	13	Nº de procedimentos automatizados
	Capacitação dos Colaboradores	14	Média anual de horas em treinamento por funcionário
	Satisfação dos Funcionários	15	Média das Notas da Pesquisa de Satisfação: \sum das notas obtidas / quantidade de pesquisas respondidas
	Produtividade dos Funcionários	16	Receita Bruta / Quantidade de Funcionários
	Retenção de Conhecimento	17	Índice de rotatividade de funcionários anual
	Melhoria nos Sistemas de Informação	18	Despesas com TI / Faturamento
	Modernização e Atualização dos Equipamentos	19	Periodicidade em que são substituídos/renovados os equipamentos de informática (Hardwares)

Fonte: Elaborado pela autora (2016)

Os indicadores foram elaborados em conformidade com o mapa estratégico da empresa, buscando identificar todos ou a maioria dos aspectos que influenciam na performance da organização. O painel inicial do Balanced Scorecard foi aplicado

na empresa objeto deste estudo, e, através das respostas dos gestores, foram obtidos resultados que indicam o panorama atual da empresa, os quais são apresentados na sequência.

8.3.1 Resultados Obtidos

Quadro 4 – Painel do *Balanced Scorecard* e situação atual da empresa

Perspectivas	Objetivos Estratégicos	Nº	Indicador	Situação Atual
FINANCEIRA	Maximizar o Faturamento	1	Varição do Faturamento (Faturamento em X2 - Faturamento em X1) / Faturamento em X1	12,29%
	Maximizar a Rentabilidade	2.1	Retorno sobre os Investimentos - ROI (Lucro Líquido em X1 / Patrimônio Líquido em X1)	5%
		2.2	Percentual de Inadimplência (Inadimplência em X1 / Receitas Totais em X1)	7%
	Redução das Despesas Operacionais e Financeiras	3.1	Impacto das Despesas Operacionais em Relação à Receita Bruta (Despesas Operacionais em X1 / Receita Bruta Total em X1)	60%
		3.2	Impacto das Despesas Financeiras em Relação à Receita Bruta (Despesas Financeiras em X1 / Receita Bruta Total em X1)	1%
CLIENTES	Captação de Novos Clientes	4	Quantidade de novos clientes em relação ao período anterior	15
	Substituição de Clientes "Indesejáveis"	5	Quantidade de clientes "indesejáveis" em relação à quantidade de clientes totais	20
	Fidelização do Cliente	6	Quantidade de pessoas físicas ou jurídicas que deixaram de ser clientes no período	5
	Satisfação do Cliente	7	Média das Notas da Pesquisa de Satisfação: Σ das notas obtidas / quantidade de pesquisas respondidas	9,00
PROCESSOS INTERNOS	Cumprimento de Prazos das Obrigações Fiscais	8	Nº de prazos não atendidos no período	2
	Redução no Desperdício de Materiais	9.1	Nº de documentos reimpressos no período	0
		9.2	Tempo de duração do toner no período / Tempo de duração do toner esperado	1 mês
	Controle de Envio de Documentos	10	Percentual de confirmações de recebimento de documentos por parte dos clientes	5%
	Melhoria na Comunicação entre Funcionário e Cliente	11	Nº de solicitações atendidas pelos funcionários / Nº total de solicitações de informações pelos clientes	0%
	Autonomia do Cliente para emissão de CND	12	Quantidade de clientes que já utilizam a ferramenta Sage CND / Quantidade total de clientes	20%
APRENDIZADO E CRESCIMENTO	Redução no Tempo de Serviço	13	Nº de procedimentos automatizados	4
	Capacitação dos Colaboradores	14	Média anual de horas em treinamento por funcionário	20
	Satisfação dos Funcionários	15	Média das Notas da Pesquisa de Satisfação: Σ das notas obtidas / quantidade de pesquisas respondidas	6,55
	Produtividade dos Funcionários	16	Receita Bruta / Quantidade de Funcionários	10.000
	Retenção de Conhecimento	17	Índice de rotatividade de funcionários anual	20%
	Melhoria nos Sistemas de Informação	18	Despesas com TI / Faturamento	15%
	Modernização e Atualização dos Equipamentos	19	Períodicidade em que são substituídos/renovados os equipamentos de informática (Hardwares)	4 anos

Fonte: Elaborado pela autora (2016)

Para fins de cálculos da perspectiva financeira, uma vez que os indicadores consideram o resultado da empresa no período, optou-se por considerar como X1 o exercício de 2015, por se tratar de um período recente para a análise e cujos valores estão fechados de acordo com o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício da organização. Apenas no indicador 1 – Variação do Faturamento –, a entidade optou por considerar os períodos de Janeiro a Maio de 2015 e Janeiro a Maio de 2016 como X1 e X2, respectivamente, por entender que tal indicador deve possuir um horizonte temporal mais recente.

Os indicadores utilizados na perspectiva financeira consideraram os principais aspectos que impactam o resultado empresarial e suas disponibilidades em caixa/banco, ou seja, a variação do faturamento, o retorno sobre o investimento, a inadimplência dos clientes, e a representatividade das despesas operacionais e financeiras na receita bruta da empresa. Ao analisar a variação do faturamento, obteve-se o percentual de 12,29% comparando os períodos de Jan-Mai/2015 e Jan-Mai/2016. Com relação ao retorno sobre o investimento, obtido pela relação entre o Lucro Líquido e o Patrimônio Líquido, ambos referentes ao exercício de 2015, a empresa apresentou um ROI (*Return On Assets* ou Retorno Sobre o Investimento) de 5%. Quanto à inadimplência, foram verificados os registros contábeis da organização no ano de 2015 e identificado o percentual de 7% de valores pendentes de recebimento em relação às receitas totais do período. Já as despesas operacionais e financeiras representaram 60% e 1%, respectivamente, das receita brutas totais em 2015.

No que diz respeito aos indicadores da perspectiva de clientes, a entidade buscou identificar a qualidade de sua carteira de clientes e a fidelização dos clientes atuais, através dos indicadores que mediram a captação de clientes, a substituição de clientes considerados “indesejáveis” à organização, a fidelização e a satisfação dos clientes. No indicador “Captação de Novos Clientes”, a entidade percebeu a prospecção de 15 novos consumidores de Janeiro a Maio/2016, em relação ao mesmo período do ano anterior, e também identificou no quesito “Fidelização do Cliente” que 5 pessoas físicas e/ou jurídicas deixaram de ser clientes no mesmo período. No indicador “Substituição de Clientes Indesejáveis”, a entidade identificou

em sua carteira 20 clientes nessa situação até o mês de Maio/2016. Para identificar a satisfação do cliente de forma a torná-lo mensurável, a entidade efetuou a aplicação de um modelo de questionário de satisfação do consumidor, obtendo uma nota média através do somatório das notas dos questionários respondidos e dividindo pelo total de questionários aplicados. Dessa forma, a empresa obteve a nota 9,00 na avaliação dos clientes atuais, o que indica que os mesmos, em média encontram-se, de forma geral, satisfeitos com a empresa.

Para a perspectiva dos processos internos, a organização buscou relacionar os processos internos de forma a identificar possíveis falhas que impactam negativamente no atendimento aos objetivos empresariais. Entre esses processos foram identificados como fatores críticos de sucesso, cuja mensuração é indispensável: o cumprimento de prazos das obrigações fiscais, a redução no desperdício de materiais, o controle no envio de documentos, a melhoria na comunicação entre funcionário e cliente, a autonomia do cliente na emissão de certidões negativas e a redução do tempo de serviço.

No indicador “Cumprimento de Prazos das Obrigações Fiscais”, a empresa identificou, desde o início do ano de 2016 até o mês de maio, que houveram 2 casos em que os prazos não foram atendidos, o que acarretou em incidência de juros e multas aos clientes atendidos, que foram suportadas pela entidade a fim de evitar dissabores em suas relações comerciais.

No quesito de “Redução no Desperdício de Materiais” foram verificados dois recursos que impactam nas despesas operacionais da entidade: a utilização de folhas com a reimpressão de documentos e a durabilidade do toner da impressora. No primeiro, a entidade contabilizou 0 (zero) documentos reimpressos e, no segundo, foi obtido o tempo de 1 mês como duração máxima do toner.

Na avaliação do item “Controle de Envio de Documentos” a empresa obteve a confirmação do recebimento de documentos por parte dos clientes em 5% dos casos em que foram solicitadas as confirmações.

Para o indicador “Melhoria na Comunicação entre Funcionário e Cliente”, a entidade buscou identificar os casos em que as informações solicitadas pelos clientes, as quais dependiam exclusivamente das atividades desempenhadas pelos colaboradores, foram respondidas pelos mesmos. A entidade não possuía tal controle e, por conta disso, não foi possível responder ao quesito. A relevância deste indicador consiste na valorização do funcionário, que se sente apto a discutir com o cliente situações em que possa ajudar, e também no redirecionamento de responsabilidades, uma vez que o colaborador responsável pelo fechamento fiscal e/ou contábil de tal cliente seja responsável também pela comunicação e esclarecimento de dúvidas deste mesmo cliente. Porém, conforme identificado na OK Assessoria Contábil, devido à falta de pró-atividade e capacitação da equipe, as atividades desempenhadas pelos colaboradores são anunciadas aos clientes pelos gestores, quando deveriam ser os próprios colaboradores a exercerem tal função.

No indicador “Autonomia do Cliente para Emissão de CND”, a organização identificou que 20% dos seus clientes atuais já fazem uso da ferramenta Sage CND, a qual possibilita que o próprio cliente emita as certidões negativas em tempo hábil e conforme a sua necessidade.

O indicador “Redução no Tempo de Serviço” foi avaliado a partir do número de procedimentos realizados pela empresa que foram automatizados, obtendo assim um total de 4 procedimentos. Tal como a autonomia do cliente em determinadas atividades, a automatização de processos auxilia a empresa na redução do tempo do serviço prestado. Se a entidade consegue reduzir as horas necessárias ao desempenho de determinada atividade, essas horas podem ser aplicadas a outros processos, impactando na prospecção de novos clientes e, como consequência, projetando seu resultado.

A perspectiva do aprendizado e crescimento foca nos recursos intangíveis da organização e é indispensável na avaliação do desempenho empresarial. Para esta vertente, a entidade considerou avaliar o capital intelectual e o suporte tecnológico. Os indicadores utilizados possuem como proposta a mensuração da capacitação dos colaboradores, da satisfação e produtividade dos funcionários, da retenção do

conhecimento, da melhoria nos sistemas de informação e da modernização e atualização dos equipamentos de informática.

Para avaliar a capacitação dos colaboradores foi efetuada a média anual de horas em treinamento por funcionário, através do somatório do total de horas gastas em treinamento do pessoal no ano de 2015 e dividindo pela quantidade de funcionários no mesmo período, obtendo dessa forma o total de 20 horas/ano/funcionário. Considerando que a carga horária diária é de 8 horas, pode-se concluir que são utilizados 2,5 dias por ano, por funcionário, a título de treinamento e capacitação profissional.

No que diz respeito ao item “Satisfação dos Funcionários”, a entidade aplicou entre os colaboradores um modelo de questionário de satisfação do colaborador, obtendo uma nota média através do somatório das notas dos questionários respondidos pela equipe e dividindo pelo total de questionários aplicados. Assim, a empresa identificou que perante a avaliação de seu corpo de funcionários, possui a média 6,55, o que demonstra certa insatisfação de seus funcionários e apresenta tendência de descontinuidade na organização, fator este que serve de diagnóstico corporativo para avaliar também o grau de motivação do colaborador.

O indicador “Produtividade dos Funcionários” demonstra a relação entre a receita bruta do período e a quantidade de funcionários que contribuíram para a geração dessa receita. Considerando a média mensal de receita bruta no ano de 2015, a entidade obteve a informação de que a produtividade de seus funcionários gira em torno de R\$10.000,00/funcionário/mês.

No quesito “Retenção de Conhecimento”, a empresa buscou identificar qual a rotatividade dos colaboradores por ano. Para isso, foram verificados os desligamentos de funcionários do ano de 2015 em comparação com a quantidade total de colaboradores, obtendo o equivalente a 20%. Ou seja, a cada 5 funcionários, 1 deles acabou se desligando da empresa no período analisado.

No que tange à avaliação do suporte tecnológico, a entidade identificou dois indicadores: o de “Melhoria nos Sistemas de Informação” e o de “Modernização e

Atualização dos Equipamentos”. No primeiro indicador, a relação entre as despesas com TI e o faturamento resultou em 15%, o que indica que a entidade precisa investir uma parte relevante do seu faturamento na revisão de seus softwares e sistemas operacionais. No segundo indicador, a periodicidade da renovação dos equipamentos de informática (*Hardware*) efetuada pela organização é de 4 anos.

Uma vez que o objetivo geral do *Balanced Scorecard* é a medição do desempenho empresarial, e tal objetivo já foi alcançado, a próxima etapa abrange a proposta para viabilizar o alcance do objetivo empresarial, que será realizada através da definição de metas e iniciativas, as quais serão apresentadas no tópico a seguir.

8.4 Metas e Iniciativas

Um sistema de avaliação do desempenho empresarial só pode ser útil à organização se for utilizado como mola propulsora da mudança. Nesse sentido, se a empresa mede o seu desempenho, mas não estabelece metas e iniciativas, de nada adianta a avaliação. No intuito de tornar a mensuração da performance útil à tomada de decisão dos gestores, foi solicitado aos mesmos a elaboração de um conjunto de metas e ações, agrupadas por indicador do *Balanced Scorecard*, a fim de tornar clara o cenário atual da empresa e o cenário desejável dentro de um certo horizonte temporal. O conjunto de metas e ações definidos pelos sócios são apresentadas no quadro 5.

Quadro 5 – Metas e iniciativas do *Balanced Scorecard*

Perspectivas	Objetivos Estratégicos	Nº	Indicador	Situação Atual	Metas	Iniciativas
FINANCEIRA	Maximizar o Faturamento	1	Variação do Faturamento (Faturamento em X2 - Faturamento em X1) / Faturamento em X1	12, 29%	Aumento de 50% até 12/2017	Marketing / Palestras / Consultoria / Reajuste dos honorários
	Maximizar a Rentabilidade	2.1	Retorno sobre os Investimentos - ROI (Lucro Líquido em X1 / Patrimônio Líquido em X1)	5%	Aumento de 50% até 12/2017	Aumentar a receita e reduzir as despesas
		2.2	Percentual de Inadimplência (Inadimplência em X1 / Receitas Totais em X1)	7%	Redução para 1% até 12/2017	Cobrança mais efetiva
	Redução das Despesas Operacionais e Financeiras	3.1	Impacto das Despesas Operacionais em Relação à Receita Bruta (Despesas Operacionais em X1 / Receita Bruta Total em X1)	60%	Redução para 35% até 12/2017	Reduzir as despesas e otimizar a estrutura
CLIENTES	Captação de Novos Clientes	3.2	Impacto das Despesas Financeiras em Relação à Receita Bruta (Despesas Financeiras em X1 / Receita Bruta Total em X1)	1%	Redução para 0,5% até 12/2017	Negociação com o banco e conscientização dos funcionários quanto à incidência de multas
		4	Quantidade de novos clientes em relação ao período anterior	15	Aumento de 50% até 12/2017	Investimento em prospecção e divulgação da empresa
		5	Quantidade de clientes "Indesejáveis" em relação à quantidade de clientes totais	20	Redução para 5 até 12/2017	Substituição dos mesmos
	Fidelização do Cliente	6	Quantidade de pessoas físicas ou jurídicas que deixaram de ser clientes no período	5	Redução para 0 até 12/2017	Conscientizar os clientes da qualidade dos serviços que são prestados e dos valores cobrados
PROCESSOS INTERNOS	Satisfação do Cliente	7	Média das Notas da Pesquisa de Satisfação: Σ das notas obtidas / quantidade de pesquisas respondidas	9,00	Aumentar para 10,00 até 12/2017	Estudo das sugestões e críticas efetuadas no questionário para melhoria dos serviços prestados
	Cumprimento de Prazos das Obrigações Fiscais	8	Nº de prazos não atendidos no período	2	Redução para 0 até 12/2016	Acompanhamento das rotinas dos funcionários, implantação de controles internos e distribuição igualitária das atividades
	Redução no Desperdício de Materiais	9.1	Nº de documentos reimpressos no período	0	Manter a situação atual	Conscientização da equipe quanto ao desperdício de materiais, com relação ao impacto financeiro e ambiental
		9.2	Tempo de duração do toner no período / Tempo de duração do toner esperado	1 mês	Prorrogar para 1,5 meses	Redução na quantidade de cópias/impressões desnecessárias
APRENDIZADO E CRESCIMENTO	Controle de Envio de Documentos	10	Percentual de confirmações de recebimento de documentos por parte dos clientes	5%	Aumento para 100% até 12/2017	Educar o cliente sobre a importância do trabalho em conjunto entre o contador e empresa no que diz respeito aos prazos
	Melhoria na Comunicação entre Funcionário e Cliente	11	Nº de solicitações atendidas pelos funcionários / Nº total de solicitações de informações pelos clientes	0%	Aumentar para 75% até 12/2017	Incentivar a pró-atividade da equipe e motivar os funcionários no atendimento ao cliente
	Autonomia do Cliente para emissão de CND	12	Quantidade de clientes que já utilizam a ferramenta Sage CND / Quantidade total de clientes	20%	Aumento de 100% até 12/2017	Disponibilizar a ferramenta a todos os clientes
	Redução no Tempo de Serviço	13	Nº de procedimentos automatizados	4	Aumento para 8 até 12/2018	Disponibilizar a Plataforma Sage aos clientes
	Capacitação dos Colaboradores	14	Média anual de horas em treinamento por funcionário	20	Aumento de 50% até 12/2017	Patrocinar treinamentos aos funcionários, motivando os mesmos através do investimento na carreira
	Satisfação dos Funcionários	15	Média das Notas da Pesquisa de Satisfação: Σ das notas obtidas / quantidade de pesquisas respondidas	6,55	Aumentar para 10,00 até 12/2017	Identificar os pontos negativos sob a ótica dos funcionários e estudar as críticas e sugestões dadas pelos mesmos
	Produtividade dos Funcionários	16	Receita Bruta / Quantidade de Funcionários	10.000	Aumento para 15.000 até 12/2017	Incentivar os funcionários quanto à prospecção de novos clientes, motivando-os através do exercício de gestão
	Retenção de Conhecimento	17	Índice de rotatividade de funcionários anual	20%	Redução para 5% até 12/2017	Estimular o funcionário no que diz respeito à sua importância dentro da organização e motivá-lo para o crescimento pessoal e profissional
	Melhoria nos Sistemas de Informação	18	Despesas com TI / Faturamento	15%	Redução para 10% até 12/2017	Investimentos em equipamentos mais avançados, permitindo assim a redução nas despesas com TI
	Modernização e Atualização dos Equipamentos	19	Períodicidade em que são substituídos/renovados os equipamentos de informática (Hardwares)	4 anos	Reduzir para 2 anos	Manter os equipamentos de Hardware e Software sempre atualizados de forma a otimizar o desempenho dos colaboradores

Fonte: Elaborado pela autora (2016)

Uma vez levantados os aspectos que interferem na realização da estratégia empresarial e tendo procedido à mensuração voltada para a situação e dados atuais da empresa, passa a ser de muita valia a proposição de um cenário esperado em curto, médio e longo prazos, bem como a definição de planos de ação a fim de atingir o cenário planejado. Dessa forma, no quadro 5 pode-se verificar que a entidade estabeleceu metas e iniciativas para cada indicador do Balanced Scorecard, buscando a melhoria de seus processos, a motivação dos colaboradores, trazendo-os para perto e criando um ambiente favorável aos mesmos, o reconhecimento e satisfação dos seus consumidores, e, por consequência, projetando as vendas e o retorno para os sócios.

Com relação à perspectiva financeira, dentro dos objetivos estratégicos de aumento do faturamento, aumento da rentabilidade e redução das despesas operacionais e financeiras, a entidade verificou que a variação do faturamento foi de 12,29% no período analisado, e como meta espera-se que tal indicador apresente um aumento de 50% até Dezembro/2017, e para atingir tal situação serão voltados esforços para a realização de palestras, consultorias e maior participação em seminários com clientes e marcas parceiras, bem como um maior investimento em marketing e a revisão dos honorários praticados, refletindo a situação atual da economia e as necessidades empresariais. Já o retorno sobre os investimentos verificado no período representou 5% do patrimônio líquido da entidade, com expectativa de um aumento de 50% até Dezembro/2017, através do aumento do mix de receitas e da redução das despesas com menor relevância para a organização.

A inadimplência também é um fator que interfere na situação financeira das empresas, motivo pelo qual deve ser constantemente acompanhada e, se possível, reduzida ao menor índice possível. No caso estudado, verificou-se que a inadimplência do período representou 7% das receitas totais. A meta definida pelos gestores para a inadimplência, considerada como aceitável, foi de 1%, considerando como data limite Dezembro/2017. Para isso, a empresa vai ser mais rigorosa na cobrança dos honorários e mais seletiva nos que diz respeito aos consumidores classificados como mal pagadores, além de buscar uma solução junto ao cliente que possa beneficiar a ambos.

No que diz respeito ao objetivo estratégico de redução das despesas, a organização identificou que a representatividade das despesas operacionais e financeiras, em relação à receita bruta no período analisado, totalizou 60% e 1%, respectivamente. As metas da organização são de redução das despesas operacionais para um percentual de 35% da receita bruta e, para as despesas financeiras, uma redução para um percentual de 0,5% da receita bruta, ambas definidas considerando o prazo até Dezembro/2017. Para isso, as ações corretivas a serem tomadas consistem na redução das despesas desnecessárias ao desenvolvimento das atividades principais da organização, a otimização da estrutura, através da melhor utilização dos recursos disponíveis, a negociação junto às entidades financeiras de taxas mais atrativas ao negócio e a conscientização dos colaboradores a respeito da incidência de multas no descumprimento dos prazos legais para as obrigações fisco-contábeis.

Na perspectiva dos clientes, a entidade considerou como indicadores a captação de novos clientes, a substituição dos clientes “indesejáveis”, e a fidelização e satisfação do cliente. No indicador que mede a captação de novos clientes, foi identificado no período analisado a inclusão de 15 (quinze) novos clientes, e a meta para Dezembro/2017 abrange um aumento de 50% na quantidade de novos clientes em relação ao período anterior, sendo efetuados investimentos em divulgação da empresa e prospecção de clientes, bem como o incentivo aos colaboradores quanto à participação na captação de novos consumidores.

No indicador que mensura a substituição de clientes “indesejáveis”, a empresa buscou reunir as situações em que há muita dificuldade no recebimento dos honorários, ou quando o cliente não colabora com a contabilidade no sentido de fornecer a documentação necessária e negligencia a aplicação das normas contábeis vigentes. Dessa forma, foram identificados no período 20 (vinte) clientes enquadrados nessa situação. A meta da empresa é de reduzir esse número para 5 (cinco), considerando o prazo até Dezembro/2017. Para tanto, serão necessários esforços no sentido de educar tais clientes para a situação desconfortável gerada entre as partes e buscar uma alteração/redução dos fatores negativos, com a

possibilidade de manter o cliente ou, em caso extremo, negociar o encerramento do contrato com os mesmos.

Para avaliar a fidelização do cliente a entidade utilizou o critério da quantidade de pessoas físicas ou jurídicas que deixaram de ser clientes no período, encontrando, para este indicador, um total de 5 (cinco) clientes. A expectativa é de redução desse número para 0 (zero) até Dezembro/2017, ou seja, a meta da entidade é de manter os seus clientes, evitando o encerramento de prestação dos serviços aos mesmos, salvo se for identificado que a continuidade do contrato com determinados clientes for prejudicial ou desinteressante para a organização. Por fim, para avaliar a satisfação dos clientes foi aplicado entre os mesmos um questionário com 21 questões acerca de assuntos como atendimento, capacitação dos colaboradores, esclarecimento de dúvidas, aparência e organização do escritório, entre outros assuntos, a fim de avaliar a satisfação do cliente em relação aos serviços prestados e a estrutura oferecida. Devido ao prazo curto, não foi possível a obtenção de resposta a todos os questionários, porém, uma vez que o indicador se baseia na média das notas atribuídas, foi possível identificar uma nota média de acordo com uma amostra de participantes/respondentes. Dessa forma, foi verificado que, em média, a empresa recebeu nota 9,00 em relação à satisfação dos clientes. A meta para este indicador é de alcançar, na média, a nota 10,00, até Dezembro/2017. Para melhorar este indicador, a organização pretende efetuar um estudo das críticas e sugestões efetuadas nos questionários a fim de identificar fatores passíveis de mudança/melhoria, bem como monitorar periodicamente a opinião dos clientes no intuito de oferecer sempre um serviço e qualidade, uma estrutura adequada e buscar a excelência.

Para a perspectiva dos processos internos, a empresa identificou como objetivos estratégicos a avaliação do cumprimento dos prazos das obrigações fiscais, a redução no desperdício de materiais, o controle do envio de documentos aos clientes, a melhoria na comunicação entre funcionário e cliente, a autonomia do cliente na emissão de certidões negativas de débitos e a redução no tempo do serviço prestado. No acompanhamento do cumprimento de prazos das obrigações fiscais foi identificado, no período analisado, que a entidade deixou de atender os

prazos 2 (duas) vezes, sendo que o ideal seria que todos os prazos fossem atendidos a fim de evitar a incidência de juros e multas aos clientes, que por sua vez são repassados à organização. Assim, a meta para este indicador é de 0 (zero) casos de falhas no cumprimento dos prazos até Dezembro/2016. O prazo foi definido de forma mais recente por conta da estrutura financeira da empresa, de tal sorte que a redução ou eliminação das despesas financeiras com multas punitivas pode ser inclusive convertida em benefícios aos funcionários. Para tornar essa situação possível, a empresa efetuará o acompanhamento das rotinas dos colaboradores, a implantação de controles internos e distribuição igualitária das atividades e empresas atendidas entre a equipe.

No indicador de redução no desperdício de materiais, foi verificado que, nas atividades desenvolvidas pelo escritório, os recursos mais utilizados são o papel sulfite e o toner. Para avaliar a redução do desperdício de tais recursos, foram levantados os indicadores para medir o número de documentos reimpressos no período e o tempo de duração do toner. Na primeira situação a organização não contabilizou reimpressões de documentos, e a meta para este indicador é de manter a quantidade de documentos reimpressos em 0 (zero), conscientizando todos na empresa no que diz respeito à redução do desperdício de materiais, visando a redução no impacto financeiro e ambiental. Já na segunda situação, conforme acompanhamento dos gestores, a vida útil do toner utilizado na impressora é de 1 mês. A expectativa é de prolongar esse tempo para 1,5 mês, no curto prazo, incentivando a redução no número de cópias ou impressões desnecessárias.

Para avaliar o controle no envio de documentos a entidade utilizou como critério o percentual de confirmações de recebimento de documentos por parte dos clientes. Dessa forma, foi identificado que a taxa de retorno ou confirmação de recebimento de documentos gira em torno de 5% no período analisado, e a meta para Dezembro/2017 é de que este percentual aumente para 100%. Para isso, a ação a ser desenvolvida consiste em educar o cliente sobre a importância do trabalho em conjunto entre o contador e empresa, no sentido de atender os prazos previstos na legislação fiscal/contábil/tributária vigente.

No item que mede a melhoria na comunicação entre funcionário e cliente, a entidade busca identificar os casos em que as escriturações contábeis e demais procedimentos são efetuados pelos colaboradores, mas a divulgação de resultados e esclarecimento de dúvidas são efetuadas pelos gestores. A intenção no médio prazo é de que os próprios funcionários, os quais detêm o conhecimento a respeito das movimentações das empresas que atendem, possam comunicá-las diretamente ao cliente, diminuindo desta forma a interferência dos gestores no atendimento operacional. Para avaliar essa situação, o indicador a ser utilizado consiste na relação entre o número de solicitações de informações por parte dos clientes e o número de solicitações atendidas pelos funcionários. Todavia, não foi possível verificar a situação atual para este indicador, uma vez que a organização não possuía este tipo de controle. A meta estabelecida para este item é de 75% até Dezembro/2017, sendo necessário o incentivo à pro-atividade da equipe e motivação dos funcionários no atendimento ao cliente.

Sobre a autonomia dos clientes na emissão de certidões negativas de débitos, foi identificado que 20% dos clientes utilizam a ferramenta Sage CND, a qual foi adquirida pela empresa no intuito de facilitar e acelerar o processo de emissão de CND's. A empresa espera que até Dezembro/2017 o percentual de clientes que utilizam a ferramenta seja alavancado para 100%, através da disponibilização e negociação da prestação do serviço a todos os clientes.

No indicador de redução do tempo de serviço verificou-se que a organização possui 4 (quatro) procedimentos automatizados, os quais contribuem consideravelmente para a otimização do tempo do serviço prestado. A expectativa é de que 8 (oito) procedimentos sejam automatizados até Dezembro/2017, através da disponibilização da Plataforma Sage aos clientes.

Na perspectiva do aprendizado e crescimento foram relacionados como objetivos estratégicos a capacitação dos colaboradores, a satisfação e produtividade dos funcionários, a retenção do conhecimento, a melhoria nos sistemas de informação e a modernização e atualização dos equipamentos.

Para mensurar a capacitação dos colaboradores foi levantada a média anual de horas em treinamento por funcionário, obtendo, na situação atual, uma média de 20 horas. O cenário projetado pela empresa para Dezembro/2017 é de que esse tempo seja aumentado em 50%, por meio do patrocínio de treinamento aos funcionários, motivando os mesmos através do investimento na carreira. Já a satisfação dos colaboradores foi mensurada seguindo a mesma técnica que avaliou a satisfação dos clientes: a aplicação de questionário de satisfação. O questionário para avaliar a satisfação dos funcionários abrange uma série de questões relativas ao modo como o colaborador enxerga a organização, em aspectos como imagem da organização, ambiente de trabalho, horário de trabalho, oportunidades dentro da organização, equipamentos de trabalho, entre outros assuntos. Para tanto, o funcionário precisava atribuir um grau de satisfação de 1 a 5, onde 1 significa “muito insatisfeito” e 5 significa “muito satisfeito”. Ao final do questionário, por sua vez, foi solicitado que o colaborador atribuisse uma nota de 1 a 10 para a empresa. Dessa forma, após a aplicação do questionário entre os funcionários, a empresa apresentou a nota média 6,55, o que indica que no geral os funcionários tendem a estar insatisfeitos com a organização. A expectativa da empresa até Dezembro/2017 é de aumentar essa avaliação para a nota média 10,00, através da identificação dos pontos negativos sob a ótica dos funcionários e promover discussões e debates envolvendo toda a equipe, a fim de avaliar as críticas e sugestões dadas pelos mesmos.

Com relação à produtividade dos funcionários, a entidade verificou que a média de receita bruta por funcionário no período analisado foi de R\$10.000,00 (dez mil reais). Através do incentivo aos colaboradores quanto à prospecção de novos clientes e da motivação dos mesmos através do exercício da gestão, a empresa almeja atingir um montante de geração de receita bruta de R\$15.000,00 (quinze mil reais) mensais por funcionário até Dezembro/2017.

A retenção de conhecimento na empresa é um fator crucial para o seu destaque no mercado. Uma vez que o capital intelectual é o principal recurso utilizado na prestação de serviços contábeis, a retenção do conhecimento e de funcionários altamente capacitados é indispensável para o sucesso empresarial.

Posto isto, a mensuração do capital intelectual, embora seja difícil, é necessária a todo empreendimento. Dessa forma, no indicador de retenção do conhecimento, o critério utilizado foi o índice de rotatividade de funcionários anual, encontrando um total de 20% de desligamentos em relação à quantidade total de funcionários no período analisado. A expectativa é de reduzir essa taxa para 5% até Dezembro/2017, através do estímulo ao funcionário no que diz respeito à sua importância dentro da organização e da motivação do mesmo no sentido do seu crescimento pessoal e profissional.

Os últimos dois indicadores da perspectiva dos aprendizado e crescimento dizem respeito à estrutura e equipamento necessários ao desempenho das atividades do escritório. No indicador de melhoria nos sistemas de informação, a empresa buscou identificar o impacto das despesas com Tecnologia da Informação (TI) em relação ao faturamento, a fim de identificar se os gastos com manutenção e atualização dos *softwares* estão representando uma fatia relevante do faturamento, para identificar possíveis substituições de sistemas. Foi identificado o percentual de 15% de despesas com TI em relação ao faturamento da empresa e a meta para Dezembro/2017 é reduzir essa taxa a 10%. Para isso, serão necessários alguns investimentos em equipamentos mais avançados, permitindo dessa forma a redução nas despesas com TI. Já no indicador de modernização e atualização dos equipamentos, a preocupação está centrada nos equipamentos de *hardware* da empresa, ou seja, os computadores, monitores, teclados, mouses, impressoras, entre outros. Para avaliar esse item, foi utilizado como critério o tempo que leva para que os equipamentos de informática sejam substituídos/renovados. Na situação atual da organização, os equipamentos de informática são renovados, em média, a cada 4 (quatro) anos. A expectativa da empresa é de reduzir este prazo para 2 (dois) anos, a fim de manter a atualização dos equipamentos, seguindo as tendências de mercado e otimizando o desempenho dos colaboradores.

9 CONCLUSÃO

Verifica-se que a frase tão comum da cultura popular “Em casa de ferreiro o espeto é de madeira” aplica-se perfeitamente no dia-a-dia dos escritórios de contabilidade, uma vez que estes são responsáveis pela gestão dos negócios de incontáveis empresas, de todos os setores da economia, todavia, quando questionados a respeito de sua própria gestão, são certos em afirmar que existem falhas ou ausência de controles internos. Nesse sentido, a execução deste trabalho teve por foco justamente a mudança desse paradigma, através da aplicação de um estudo de caso, de modo a propor uma ferramenta de avaliação da gestão e da performance empresarial em um escritório de contabilidade da cidade de Curitiba.

Através de reuniões e troca de e-mail com os gestores, foi possível levantar as informações necessárias à elaboração do painel do *Balanced Scorecard*, a fim de mensurar o desempenho atual da organização e identificar os pontos de melhoria, visando o alcance dos objetivos estratégicos e, por sua vez, o sucesso da estratégia empresarial.

Com a estruturação da identidade empresarial, foram identificados o motivo de ser da empresa, suas aspirações quanto ao futuro e suas qualidades através das definições de missão, visão e valores. Posteriormente foi estruturada a Matriz SWOT para relacionar as influências dos ambientes internos e externos à organização, que culminam nos pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças, a fim de efetuar o diagnóstico institucional da empresa. Por fim, reconhecendo a importância do planejamento estratégico nas organizações, procedeu-se à abordagem do monitoramento da estratégia empresarial, a qual revelou o *Balanced Scorecard* como importante ferramenta para avaliação da performance empresarial.

Importante ressaltar que a alimentação das informações do painel do *Balanced Scorecard* deve ser contínua e periódica, uma vez que os cenários econômicos estão em constante alteração e impactam diretamente na estratégia empresarial. Considerando que a estratégia empresarial pode ser flexível, os indicadores, metas e iniciativas devem acompanhar essa flexibilidade a fim de refletir

com eficiência e eficácia os rumos que a empresa deve tomar para obter o sucesso em suas atividades e perpetuar o negócio.

Adicionalmente, caso a empresa julgue necessário, podem ser utilizadas outras ferramentas para complementar a avaliação do desempenho, a fim de otimizar o processo de gestão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMADEU, Maria Simone Utida dos Santos. *et al. Manual de normalização de documentos científicos de acordo com as normas da ABNT*. Curitiba: Editora UFPR, 2015.

ATKINSON, Anthony A. *et al. Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse M.; RAUPP, Fabiano M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: COLAUTO, Romualdo D.; LONGARAY, André A.; PORTON, Rosimere A. B.; RAUPP, Fabiano M.; SOUZA, Marco A. B.; BEUREN, Ilse M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 76-97.

FERNANDES, Bruno H. R.; BERTON, Luiz H. *Administração Estratégica: da competência empreendedora à avaliação do desempenho*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 22. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A execução premium: a obtenção de vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações do negócio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios*. 17. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

MAIA, Jonas L.; MARTINS, Roberto A.; OLIVEIRA, Gerusa, T. de. O papel da medição de desempenho no processo estratégico: uma tentativa de síntese teórica. *Revista Eletrônica Sistemas e Gestão – Universidade Federal de São Carlos*

(UFSCar), São Paulo, v. 3, n. 2, p. 129 - 146, maio/ago. 2008. Disponível em: <<http://www.lti.pro.br/userfiles/downloads/O%20papel%20da%20medicao%20de%20desempenho%20no%20processo%20estrategico.pdf>>. Acesso em: 11 jun. 2016.

MARTINS, Roberto A. *Sistemas de Medição do Desempenho*: um modelo para estruturação do uso. 1999. 248 f. Tese (Doutorado em Engenharia) – Curso de Pós-graduação em Engenharia, Área de Concentração: Engenharia de Produção, Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.dep.ufscar.br/admin/upload/ARTIGO_1150068086.PDF>. Acesso em: 11 jun. 2016.

PADOVEZE, Clóvis L. *Contabilidade Gerencial*: um enfoque em sistema de informação contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PETRI, Sérgio M.; VIEIRA, Rafael T. A Contribuição do Balanced Scorecard na gestão estratégica de um escritório de contabilidade. *Revista Pensar Contábil - CRCRJ*, Rio de Janeiro, v. 16, n. 60, p. 4 - 13, maio/ago. 2014. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2194/1925>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

REZENDE, José F. *Balanced Scorecard e a gestão do capital intelectual*: alcançando a performance balanceada na economia do conhecimento. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

SANTOS, Marcelo W. dos. *Estudo de caso para proposta de um modelo de Balanced Scorecard na empresa American Glass Products do Brasil Ltda.* 2009. 26 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Especialização em Gestão Empresarial, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009.

SINK, D. Scott; TUTTLE, Thomas C. *Planejamento e medição para a performance*. Tradução de Elenice Mazzilli e Lúcia Faria Silva. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.

TAVARES, Mauro C. *Gestão Estratégica*. São Paulo: Atlas, 2000.

VIZEU, Fabio; GONÇALVES, Sandro A. *Pensamento Estratégico: origens, princípios e perspectivas*. São Paulo: Atlas, 2010.

ANEXOS

Anexo 1 – Modelo de Questionário de Satisfação dos Clientes

QUESTIONÁRIO DE SATISFAÇÃO PARA CLIENTES

Identificação do Respondente (opcional): _____

Data: ____ / ____ / ____

INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO:

Prezado cliente,

Estamos encaminhando este questionário para avaliarmos a qualidade de nossos serviços e nosso atendimento, bem como identificarmos possíveis pontos de melhoria nos nossos processos.

Solicitamos que preencha com o máximo de rigor e honestidade, pois somente assim poderemos melhorar os serviços prestados.

Este questionário versa um conjunto de temáticas relativas ao modo como o cliente percebe a organização de modo a aferir o grau de satisfação do mesmo com a organização e com os serviços desenvolvidos.

Este questionário é de natureza **confidencial**. O tratamento deste, por sua vez, será efetuado de forma global, não sendo sujeito a uma análise individualizada, o que significa que o seu **anonimato** será respeitado.

Composto por 21 questões objetivas, as respostas serão realizadas atribuindo uma nota de 0 a 10 para cada item de avaliação, marcando com um “x” no campo que corresponde à sua nota.

Agradecemos por sua colaboração.

16. Receptividade e esclarecimentos às dúvidas técnicas										
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

17. Exatidão do faturamento e cobrança de nossos serviços										
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

18. Boletins técnicos informativos enviados										
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

19. Padrão visual de nosso site										
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

20. Utilidade das informações contidas em nosso site										
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

21. Avaliando de forma geral a QUALIDADE dos serviços prestados										
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Sugestões/Críticas/Elogios (opcional):

Muito obrigado por sua colaboração!

Anexo 2 – Modelo de Questionário de Satisfação dos Funcionários

QUESTIONÁRIO DE SATISFAÇÃO PARA COLABORADORES

Identificação da Organização: _____

Identificação do Respondente (opcional): _____

Data: ____ / ____ / ____

INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO:

Este questionário versa um conjunto de temáticas relativas ao modo como o colaborador percebe a organização de modo a aferir o grau de satisfação do mesmo com a organização e de motivação sobre as atividades que desenvolve.

É de toda conveniência que responda com o máximo de rigor e honestidade, pois só assim é possível à sua organização apostar numa melhoria contínua dos serviços que presta.

Não há **respostas certas ou erradas** relativamente a qualquer dos itens, pretendendo-se apenas a sua opinião pessoal e sincera.

Este questionário é de natureza **confidencial**. O tratamento deste, por sua vez, será efetuado de forma global, não sendo sujeito a uma análise individualizada, o que significa que o seu **anonimato** será respeitado.

As respostas serão realizadas marcando um “x” no número que representa sua opinião a respeito do questionamento, sendo **1** para “**Muito Insatisfeito**”, **2** para “**Insatisfeito**”, **3** para “**Pouco Satisfeito**”, **4** para “**Satisfeito**” e **5** para “**Muito Satisfeito**”.

No questionamento a respeito da satisfação com o estilo de liderança, marcar um “x” no campo se você concorda ou discorda do apontamento, e, posteriormente, marcar um “x” no nível de satisfação para cada item.

1. Satisfação global dos colaboradores com a organização						
Satisfação com:	Grau de Satisfação					Sugestões de melhoria
	1	2	3	4	5	
Imagem da organização						
Desempenho global da organização						
Papel da organização na sociedade						
Relacionamento da organização com os cidadãos e a sociedade						
Forma como a organização gerencia os conflitos de interesse						
Nível de envolvimento dos colaboradores na organização e na respectiva missão						
Envolvimento dos colaboradores em atividades de melhoria						
Mecanismos de consulta e diálogo entre colaboradores e gestores						

2. Satisfação com as condições de trabalho						
Satisfação com:	Grau de Satisfação					Sugestões de melhoria
	1	2	3	4	5	
Ambiente de trabalho						
Modo como a organização lida com os conflitos, queixas ou problemas pessoais						
Horário de trabalho						
Possibilidade de conciliar o trabalho com a vida familiar e assuntos pessoais						
Possibilidade de conciliar o trabalho com assuntos relacionados à saúde						
Igualdade de oportunidades para o desenvolvimento de novas competências profissionais						
Igualdade de tratamento na organização						

3. Satisfação com o desenvolvimento da carreira						
Satisfação com:	Grau de Satisfação					Sugestões de melhoria
	1	2	3	4	5	
Política de gestão de recursos humanos existente na organização						
Oportunidades criadas pela organização para desenvolver novas competências						
Ações de formação que realizou até o presente momento						
Mecanismos de consulta e diálogo existentes na organização						
Nível de conhecimento que possui dos objetivos da organização						

4. Níveis de motivação						
Motivação para:	Grau de Motivação					Sugestões de melhoria
	1	2	3	4	5	
Aprender novos métodos de trabalho						
Desenvolver trabalhos em equipe						
Participar de ações de formação						
Participar em projetos de mudança na organização						
Sugerir melhorias						

5. Satisfação com o estilo de liderança								
Satisfação com:	Concordo	Discordo	Grau de Satisfação					Sugestões de melhoria
			1	2	3	4	5	
O gestor								

Lidera através do exemplo								
Demonstra empenho no processo de mudança								
Aceita críticas construtivas								
Aceita sugestões de melhoria								
Delega competências e responsabilidades								
Estimula a iniciativa e criatividade das pessoas								
Encoraja a confiança mútua e o respeito								
Assegura o desenvolvimento de uma cultura de mudança								
Promove ações de formação e atualização profissional								
Reconhece e premia os esforços individuais e das equipas								

6. Satisfação com as condições de higiene, segurança, equipamentos e serviços							
Satisfação com:	Grau de Satisfação					Sugestões de melhoria	
	1	2	3	4	5		
Equipamentos de informática disponíveis (teclados, mouses, impressoras, monitores)							
Softwares utilizados							
Equipamentos de comunicação disponíveis							
Condições de higiene							
Condições de segurança							
Serviços de refeitório/alimentação							

Atribua nota de 1 a 10 para a sua visão global a respeito da organização marcando um "x"									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Muito obrigado por sua colaboração!